

M

MESTRADO
SOLICITADORIA

A Tributação do IMT sobre a Aquisição de
Partes Sociais
Libânia Fonseca Queirós

10/2022

Libânia Fonseca Queirós. A Tributação do IMT sobre a Aquisição de Partes Sociais

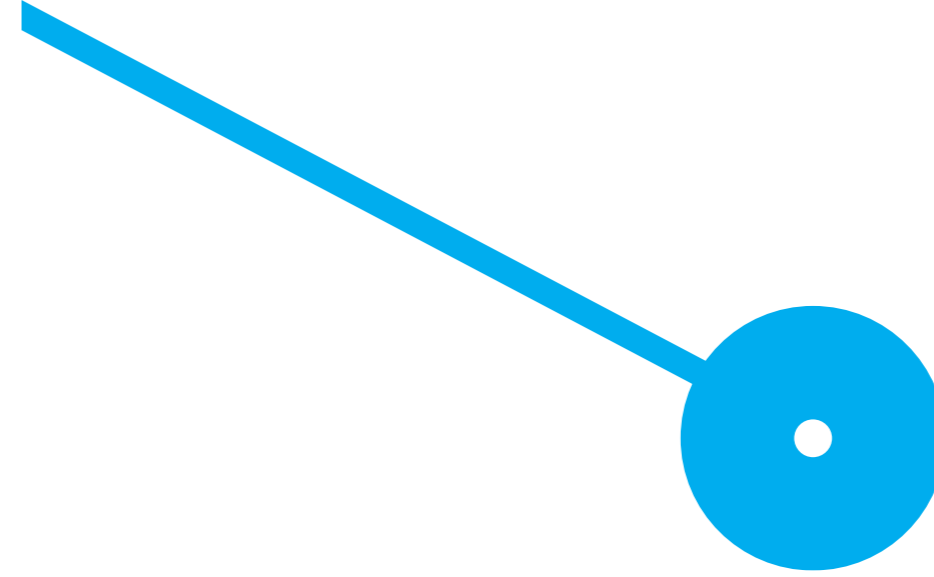
M

MESTRADO
SOLICITADORIA

A Tributação do IMT sobre a Aquisição de Partes Sociais

Libânia Fonseca Queirós

10/2022



Este trabalho inclui as críticas e sugestões feitas pelo Júri



A Tributação do IMT sobre a Aquisição de Partes Sociais

Estudante: Libânia Fonseca Queirós

Orientadora: Patrícia Anjos Azevedo

Agradecimentos

A todas as pessoas que sempre me mostraram que isto seria possível e que não me deixaram desistir, o meu muitíssimo obrigada.

Guardo-vos para sempre no meu coração.

Resumo

O presente contributo versa sobre a tributação, em sede do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, especialmente sobre as aquisições de partes sociais em sociedades com bens imóveis, um facto tributário que apresenta um significativo relevo no Sistema Fiscal Português, como meio de combate à fraude e evasão fiscal.

A origem do facto em análise é anterior à reforma da tributação do património, no qual se justifica desde início a sujeição a IMT para evitar mecanismos de contorno ao pagamento de impostos, mesmo quando estão em causa domínios sobre determinados imóveis. De um modo geral, pretende-se abordar a evolução legislativa desta norma, bem como a sua aplicabilidade prática, conseguindo-o através da análise dos aspetos teóricos deste facto tributário, bem como através da análise de questões mais concretas que surgem da aplicação prática da lei.

Em suma, pretende-se analisar profundamente vários assuntos que à aquisição de partes sociais, como facto gerador de IMT, dizem respeito.

Palavras-chave: IMT; Sociedades comerciais; Partes sociais; Aquisição; Imóveis.

Abstract

The present contribution deals with the municipal tax on onerous transfers of real estate, especially on acquisitions of shares in companies with real estate, a taxable event that is important in the Portuguese Tax System as a means of combating fraud and tax evasion.

The origin of the fact under analysis is prior to the reform of patrimony taxation, in which the subjection to IMT is justified from the start to avert tax fraud and evasion mechanisms, even when domains over certain real estate are involved. In general, it is intended to address the legislative evolution of this rule, as well as its practical applicability, achieving this through the analysis of the theoretical aspects of this taxable event, as well as through the analysis of more concrete issues that arise from the practical application of the law.

In short, it is intended to analyse in depth several issues that concern the acquisition of shares as a taxable event of IMT.

Keywords: Municipal Tax on Onerous Transfers of Real Estate; Commercial companies; Social shares; Acquisition; Real estate.

Siglas e Abreviaturas

- Art. - Artigo
- AT - Autoridade Tributária e Aduaneira
- CC - Código Civil
- Cfr. - Conforme
- CIMI - Código do Imposto Municipal sobre Imóveis
- CIMSISDD - Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações
- CIMT - Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
- CIS - Código do Imposto do Selo
- CRP - Constituição da República Portuguesa
- CSC - Código das Sociedades Comerciais
- CSISDD - Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações
- IMI - Imposto Municipal sobre Imóveis
- IMS - Imposto Municipal de Sisa
- IMT - Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
- IRC - Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas
- IRS - Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares
- IS - Imposto do Selo
- LGT - Lei Geral Tributária
- N.º - Número
- Pág. – Página
- Vol. - Volume
- VPT - Valor patrimonial tributário

Índice

Resumo	2
Palavras-chave	2
Abstract.....	3
Keywords.....	3
Siglas e Abreviaturas	4
1. Introdução.....	8
1.1. Contextualização.....	8
1.2. Objetivos principais	9
1.3. Contributos inovadores e metodologias de investigação	10
2. O Sistema Fiscal Português	11
2.1. Aspetos gerais	11
2.2. As classificações dos impostos	12
2.3. A relação jurídica fiscal	14
2.4. A técnica fiscal.....	15
3. Os impostos sobre o património	17
3.1. A reforma da tributação do património.....	18
3.2. O Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.....	19
3.2.1. A importância no Sistema Fiscal Português	19
3.2.2. A definição do IMT	21
3.2.3. A incidência objetiva e territorial	22
3.2.4. A incidência subjetiva	25
3.2.5. O valor tributável.....	26
3.2.6. Taxas.....	27
3.2.7. Liquidação e pagamento	28
4. A tributação da aquisição de partes sociais	29
4.1. Evolução legislativa.....	29
4.2. A razão de ser	35
4.3. O caso específico das sociedades anónimas	38
4.4. Da incidência ao pagamento	40
5. Questões práticas	43
5.1. A constituição de uma sociedade e a sujeição a IMT	45

5.2. A transformação de uma sociedade anónima detentora de imóveis em sociedade unipessoal por quotas	47
5.3. A doação de quota numa sociedade por quotas, detentora de imóveis, entre mãe e filho	49
6. A solicitadoria e a responsabilidade fiscal	50
Conclusão	53
Doutrina Administrativa.....	55
Legislação.....	56
Referências bibliográficas	57

Índice de Figuras

Figura 1 - Taxas a aplicar na aquisição de prédio urbano ou de fração autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação própria e permanente..... 27

Figura 2 - Taxas a aplicar na aquisição de prédio urbano ou de fração autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação..... 27

1. Introdução

1.1. Contextualização

De modo a dar resposta a determinadas necessidades financeiras do Estado e das demais entidades públicas, onde se verifica uma significativa carência de recursos financeiros para a satisfação de várias necessidades coletivas que a estas entidades estão cometidas, foi criado o sistema fiscal, com o principal objetivo de arrecadação de receitas e de obter uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. Daí surgiram os três tipos de tributos, que a LGT compreende no seu art.3º como sendo estes os impostos, as taxas e as contribuições.

Os impostos tomaram, por sua vez, uma maior importância entre as três categorias tributárias, demonstrando um maior relevo político e social, podendo ser considerados como a via de arrecadação de receitas mais rentável. No ordenamento jurídico português existem vários impostos sendo que um dos grandes grupos diz respeito aos impostos sobre o património. No que concerne aos impostos sobre o património, podemos dizer que neste grupo se insere o imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, um dos impostos cuja receita reverte para as autarquias locais, o qual evidencia uma certa importância uma vez que tributa a riqueza dos contribuintes demonstrada através dos valores envolvidos nos factos em causa.

Por se mostrar como um imposto complexo, que compreende diversos factos sujeitos a tributação, será interessante fazer o estudo do mesmo e incidir em específico sobre um dos variados factos que se encontram previstos no art.2º do CIMT. Nestes termos, determina-se que o presente trabalho visa analisar a tributação do IMT, em específico sobre as aquisições de partes sociais em sociedades com bens imóveis, por este se revelar como um facto importante no combate à fraude fiscal, além de se apresentar como um tema interessante uma vez que suscita diversas questões interessantes para dissecar.

1.2. Objetivos principais

Com a presente pesquisa procuraremos, em primeiro lugar, efetuar uma abordagem do Sistema Fiscal Português, incidindo sobre a classificação dos impostos, sobre a relação jurídica fiscal e ainda sobre a técnica fiscal.

Posteriormente, e porque é a categoria de impostos que estará mais presente neste trabalho, iremos analisar os impostos sobre o património, em específico o IMT, estipulando algumas classificações importantes do mesmo, abordando a reforma da tributação do património que lhe deu origem, passando por uma breve consideração relativamente ao conceito de transmissão e aos momentos da técnica tributária deste imposto.

Já incidindo sobre o tema escolhido, será feita uma contextualização da sujeição a IMT da aquisição das partes sociais, abordando a razão de ser desta tributação bem como a sua evolução desde o IMS. Posteriormente, terá uma significativa importância falar acerca da recente alteração legislativa referente ao facto em estudo, relativamente ao caso em específico das sociedades anónimas. Será também esclarecido tudo o que respeita à tributação da aquisição de partes sociais, da incidência ao pagamento, bem como serão analisadas algumas questões práticas, levantadas por casos em concreto, nos quais a lei, no seu sentido literal, poderá não responder de uma forma clara e surgem, então, determinadas dúvidas sobre a aplicabilidade da norma a esses casos em concreto.

Por fim, e não menos importante, será importante estabelecermos a ligação entre o exercício da Solicitadoria e das responsabilidades fiscais.

Em suma, pretende-se efetuar uma análise exaustiva deste facto tributário e de outros assuntos a ele adjacentes, de modo a contribuir para um melhor esclarecimento da sua razão de ser e pertinência na atualidade.

1.3. Contributos inovadores e metodologias de investigação

O tema em estudo no nosso Projeto Avançado apresenta uma significativa importância no Direito Fiscal Português, uma vez que é um dos métodos utilizados para o combate à fraude e evasão fiscal. Dado que é um facto tributário que teve a sua origem anteriormente à reforma de 1958, em que já se tributava em sisa a cessão onerosa de partes sociais nas sociedades que possuíam bens imóveis, foram surgindo algumas alterações com a evolução da legislação, o que origina a pertinência de abordarmos as modificações de modo a compreender a evolução desta norma e as respetivas pretensões do legislador.

Realçamos a importância de analisar a última alteração introduzida pelo Orçamento do Estado para 2021 em que se passou a tributar em sede de IMT a aquisição de partes sociais, quando estivessem também em causa sociedades anónimas, sociedades estas que até então se viam excluídas da incidência deste imposto. Ademais, este é um tema sobre o qual não existem muitas obras e bibliografia que incidam em específico nestas matérias.

Neste sentido, propomo-nos a abordar tudo aquilo que se demonstre como pertinente na bibliografia, legislação, doutrina e jurisprudência disponíveis, tanto em termos teóricos como práticos, de modo a contribuir para o enriquecimento do estudo e compreensão das temáticas em causa.

A nossa dissertação terá como metodologia de investigação, principalmente, a utilização de contributos teóricos, que abordam os temas em análise e que servirão para a articulação com a respetiva legislação disponível, contribuindo para o principal objetivo de esclarecimento acerca do que a lei prevê para este instituto jurídico. Além disso, uma outra ferramenta de trabalho consistirá na análise de doutrina de modo a uma aplicação mais prática das matérias analisadas. Em suma, o fundamental método de investigação consistirá na articulação de bibliografia, legislação e doutrina, com vista a obter as informações mais completas possíveis.

2. O Sistema Fiscal Português

2.1. Aspetos gerais

No nosso dia-a-dia podemos compreender a importância que os tributos apresentam num Estado Fiscal como o que vigora em Portugal, tornando-se bastante interessante estudar os princípios e as regras que o regulam, uma vez que estamos constantemente a ser inundados com a persistente evolução e complexidade desta matéria.

O ordenamento jurídico português contempla na Constituição da República Portuguesa, no art. 103º, o objetivo do Sistema Fiscal Português, o qual consiste na satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza, tendo como principal motivo para a sua criação a necessidade de combater a carência de recursos financeiros para a satisfação de várias necessidades coletivas que estão cometidas ao Estado. Assim, e conjugando com o disposto na CRP, surge a Lei Geral Tributária, que estipula no seu art. 3º os três tipos de tributos, nomeadamente, os impostos, as taxas e as contribuições.

Segundo o art. 4º da LGT, poderemos classificar cada um dos tributos mencionados anteriormente. Começamos então por classificar os impostos como uma prestação que se rege pela capacidade contributiva dos cidadãos determinada pelos seus rendimentos ou a sua utilização e o seu património.

Por sua vez, as taxas correspondem aos valores pagos respeitantes à utilização de um serviço público ou da utilização de um bem do domínio público ou da remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.

Por fim, as contribuições especiais poderão ter a natureza de imposto quando se trata de um agravamento de uma base tributável em virtude da obtenção de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou do especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma atividade.

Contudo, tal como já fora referido anteriormente, os impostos tomaram uma maior importância entre os três tipos de tributos, sendo então considerados como a via de arrecadação de receitas mais rentável, pelo que iremos centralizar o nosso estudo neste tipo de tributo.

Em suma, o Direito Fiscal apresenta-se como um conjunto de normas que regulam os impostos sobre o rendimento, o património e o consumo, inserindo-se no Direito Tributário que regula a criação e a cobrança dos respetivos tributos¹, representando uma área do ordenamento jurídico português que apresenta uma enorme importância uma vez que afeta todos os cidadãos inevitavelmente. Este direito contempla todo um conjunto de normas que regem a criação, o desenvolvimento e a extinção das relações jurídico-tributárias.

2.2. As classificações dos impostos

No que concerne à definição de imposto, tem vindo a doutrina a defender no sentido de que este se trata de uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa, sem carácter sancionatório, exigido por uma entidade que exerça funções públicas.

Tendo por base a ótica de José de Campos Amorim e Patrícia Anjos Azevedo², poderemos assim dividir e analisar cada uma das características do imposto. Começando pelo carácter de prestação, poderemos afirmar que o imposto é uma prestação tributária uma vez que há uma relação de natureza obrigacional, com um vínculo entre um sujeito ativo e um sujeito passivo, com obrigações correspondentes.

Seguindo este raciocínio, caracterizamos de imediato o imposto como uma prestação pecuniária porque este é unicamente pago em dinheiro ou concretizado em equivalente a dinheiro. Relativamente a ser definitivo, tal acontece porque o pagamento do imposto não tem qualquer restituição ou reembolso ou até uma compensação pelo respetivo cumprimento.

No que diz respeito ao facto de o imposto assumir um carácter coativo, o mesmo assim o é porque a sua obrigatoriedade não depende da vontade do cidadão, uma vez que este é exigido pela força da lei, em específico pela constituição do facto tributário. Além disso, é ainda possível ser utilizado o mecanismo da cobrança coerciva quando o pagamento do imposto não é efetuado no prazo devido.

Quanto à unilateralidade do imposto, esta dá-se uma vez que é uma prestação que não tem qualquer contraprestação correspondente. Diz-se também que o imposto não tem carácter sancionatório porque, com esse carácter, estamos perante a figura da multa e coima,

¹ Amorim, J. C. & Anjos Azevedo, P. (2020). *Lições de Direito Fiscal*. Primeira Edição. Pág. 12 e 13.

² Amorim, J. C. & Anjos Azevedo, P. (2020). *Lições de Direito Fiscal*. Primeira Edição. Pág. 22 e seguintes.

as quais estão previstas no Regime Geral das Infrações Tributárias e são aplicáveis nos casos de ilícitos penais e/ou contraordenacionais.

Incidindo agora sobre a classificação dos impostos, o art.3º da LGT no seu n.º1 começa por distinguir os tributos fiscais e parafiscais dos estaduais, regionais e locais. Por sua vez, a doutrina distingue os impostos de acordo com a sua natureza, objeto, função e o período temporal. Apesar de não incidirmos o nosso estudo afincadamente nesta matéria, podemos focar nas seguintes breves classificações:

- a) Impostos diretos e impostos indiretos, os quais tem por base o objeto do imposto, nomeadamente, se estão direta ou indiretamente relacionados com a capacidade contributiva do sujeito passivo;
- b) Impostos periódicos e impostos de obrigação única, os quais se distinguem pelo elemento temporal de nascimento e extinção do imposto, mais concretamente, se é um facto com períodos de tributação sucessíveis ou se recai sobre factos isolados, sem carácter de continuidade;
- c) Impostos reais e impostos pessoais, os quais se distinguem entre si pelo modo como é determinada a matéria coletável, em específico, se é tributada independentemente das circunstâncias pessoais do contribuinte ou se é levada em conta a situação pessoal do mesmo;
- d) Impostos gerais e impostos especiais, em que a sua distinção se cinge à realidade que o imposto atinge, nomeadamente, se é uma generalidade ou uma categoria de bens específica;
- e) Impostos de quota fixa e impostos de quota variável, os quais podemos distinguir quanto ao montante a pagar, nomeadamente, se é um valor determinado por lei para qualquer contribuinte ou se é um valor a aplicar em função de determinado critério;
- f) Impostos estaduais e impostos não estaduais, em que a diferença assenta no facto de o sujeito ativo da obrigação de imposto ser o Estado ou uma entidade diferente desta;
- g) Impostos principais e impostos acessórios, que se distinguem pela sua independência ou dependência da existência de quaisquer outros impostos;
- h) Impostos *ad valorem* e impostos de taxa específica, os quais se diferenciam pela incidência, nomeadamente, se não há qualquer alteração da taxa de imposto e

apenas se tem em conta o valor em causa ou se é feita uma quantificação física do bem ou da mercadoria para a atribuição da taxa;

- i) Impostos sobre o rendimento, impostos sobre o património e impostos sobre o consumo, os quais se caracterizam consoante o objeto sobre o qual recai o imposto, em concreto, a tributação do rendimento global do sujeito passivo ou a tributação da riqueza adquirida e transmissões de bens ou ainda a tributação relativa ao consumo de bens ou serviços;
- j) Impostos fiscais e impostos extrafiscais, os quais se distinguem pela finalidade do imposto, nomeadamente, se o objetivo é arrecadar receitas para as carências económicas do Estado ou se têm objetivos de natureza económico-social.

Destes vários grupos de impostos, os que mais se sobressaem pela sua essência são os impostos sobre o rendimento, os impostos sobre o património e o imposto sobre o consumo. No entanto, aquele que nos é mais relevante, uma vez que é nesse que se insere o imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, é o grupo dos impostos sobre o património, o qual será especificamente analisado mais adiante.

2.3. A relação jurídica fiscal

De modo a uma melhor compreensão do Direito Fiscal, consideramos que é bastante importante analisarmos a relação jurídica fiscal, uma vez que é através desta que compreendemos melhor a interação entre o Estado e os contribuintes. Podemos, assim, dividir a relação jurídica em quatro elementos, nomeadamente, os sujeitos, o objeto, o facto jurídico e as garantias, os quais passaremos a dissecar de um modo breve.

Iniciando pelos sujeitos, segundo a LGT dispõe no art. 18º n.º 1, o sujeito ativo é a entidade de direito público que detém o direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, sendo aqui o credor do imposto ou de um outro tributo. Em contrapartida, e atendendo ao n.º 3 do preceito anteriormente indicado, o sujeito passivo será o devedor do imposto ou do tributo, ou seja, a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que está vinculada ao cumprimento da obrigação tributária.

No que diz respeito ao objeto da relação jurídica, seguindo a ótica da Lei Geral Tributária e analisando o respetivo art. 30º, este será formado pelo crédito e dívida tributários, pelo direito a prestações acessórias e correspondente dever ou sujeição, pelo

direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto e ainda pelo direito a juros compensatórios ou indemnizatórios. Em suma, o objeto é o conjunto dos poderes do sujeito ativo e a prestação a que o sujeito passivo se encontra obrigado.

Por conseguinte, de acordo com o art. 36º n.º 1 da LGT, o facto tributário é o elemento que gera a relação jurídica tributária, ou seja, é um pressuposto legal que com a sua concretização dá origem à obrigação fiscal.

Por fim, a garantia geral de uma obrigação fiscal é o património do devedor, tal como nos diz o art. 50º da LGT, bem como as outras garantias que constam no n.º 2 do mesmo artigo, sendo, basicamente, os meios que estão ao dispor do sujeito ativo para fazer valer o seu direito em caso de incumprimento pelo sujeito passivo.

2.4. A técnica fiscal

Quando falamos em tributação, temos de ter em conta que o imposto passa por diversas fases, desde a constituição do mesmo até à sua cobrança, sendo elas a incidência, a qual se considera como a fase estática, o lançamento, a liquidação e a cobrança, as quais são as fases dinâmicas. Uma vez que o nosso estudo incide mais concretamente sobre os impostos, será também importante analisarmos cada um dos momentos da técnica tributária, seguindo o raciocínio de José Casalta Nabais³.

Em primeiro lugar, surge a incidência que corresponde à fase estática do imposto, ou seja, trata-se do momento da criação do mesmo. Esta poderá dividir-se em duas categorias, mais propriamente em incidência objetiva, que diz respeito ao que está sujeito a imposto, ou seja, refere-se ao facto tributário, e em incidência subjetiva, que estipula quem estará sujeito a imposto, definindo quem será o sujeito passivo de imposto⁴.

³ Casalta Nabais, J. (2017). *Direito Fiscal*. Coimbra, Almedina. Pág. 57

⁴ Artigo 18.º da LGT - Sujeitos

1 - O sujeito ativo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer diretamente quer através de representante.

2 - (...)

3 - O sujeito passivo é a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável.

4 - Não é sujeito passivo quem:

a) Suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias;

b) Deva prestar informações sobre assuntos tributários de terceiros, exhibir documentos, emitir laudo em processo administrativo ou judicial ou permitir o acesso a imóveis ou locais de trabalho.

De seguida, quanto à fase do lançamento, podemos afirmar que esta se relaciona com a determinação, em concreto, de quem está sujeito a imposto, identificando-se aqui o respetivo contribuinte (lançamento objetivo), bem como se determina o que está sujeito a imposto em concreto, ou seja, qual a matéria tributável e a respetiva taxa a aplicar (lançamento subjetivo).

Por sua vez, há lugar à liquidação, que corresponderá ao momento em que há o apuramento da coleta, através de uma operação em que se aplicam as devidas taxas à matéria tributável, sendo que aqui a coleta poderá coincidir com o valor de imposto a pagar, a menos que existam deduções à coleta, que também nesta fase terão lugar.

Por fim, surge a cobrança, que corresponde à fase final, onde o imposto dá entrada nos cofres do Estado. Quanto a esta fase, podemos dizer que se trata da fase do pagamento do imposto, que se poderá tratar de um pagamento voluntário quando o contribuinte procede ao pagamento do montante de forma espontânea, ou de um pagamento coercivo, quando o contribuinte não o efetua nos prazos devidos e é necessário recorrer aos meios coercivos que estão ao dispor do Estado.

Com a breve explicação efetuada relativa aos momentos da técnica tributária é-nos agora possível compreender melhor como se processa toda a tributação dos impostos, de modo a melhor entendermos os assuntos que vão ser abordados mais adiante.

3. Os impostos sobre o património

Os impostos sobre o património são uma das três categorias de impostos mais importantes no Sistema Fiscal Português, à semelhança dos impostos sobre o rendimento e dos impostos sobre o consumo. Nos impostos sobre o património estão inseridos o Imposto Municipal sobre os Imóveis, o Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, o Imposto do Selo, a Derrama e o Imposto sobre Veículos.

Pela análise do Relatório sobre a Reforma Fiscal do Ministério das Finanças de 1997, Glória Teixeira diz-nos que o património fiscalmente relevante “é constituído por toda a manifestação de riqueza exteriorizada quer pela propriedade, quer pelo uso e fruição de certos bens, imóveis ou móveis sujeitos a registo, bem como pelos atos de aquisição onerosa ou gratuita daqueles bens que se encontram igualmente sujeitos a tributação em sede própria.”⁵.

Cita ainda esta autora a análise de Nuno Sá Gomes, o qual elenca as diferentes noções doutrinárias de património, em específico, como sendo um “conjunto de relações jurídicas pertencentes a uma pessoa que tem uma utilidade económica e são por isso suscetíveis de avaliação pecuniária” ou “o conjunto de relações jurídicas com valor económico, isto é, avaliáveis em dinheiro de que é sujeito ativo e passivo uma dada pessoa singular ou coletiva”. Com esta análise, podemos assim excluir do conceito de património os bens ou relações jurídicas sem valor pecuniário.⁶

Os impostos sobre o património vigentes em Portugal tributam, principalmente, o património imobiliário, na vertente da aquisição dos imóveis, o qual se trata da tributação dinâmica do património, pelas aquisições onerosas (IMT) ou pelas aquisições gratuitas (IS), bem como na vertente da posse dos bens imóveis, o qual se trata da tributação estática do património (IMI). Podemos desde já avançar que, neste projeto avançado, importa-nos a análise mais específica do IMT.

⁵ Teixeira, G. (2021). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra, Almedina. Pág. 255.

⁶ Teixeira, G. (2021). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra, Almedina. Pág. 256.

3.1. A reforma da tributação do património

A tributação do património nem sempre se processou do modo como se efetua atualmente, tendo-se verificado a principal reforma da tributação do património com a publicação do Decreto-Lei n.º 287/2003 de 12 de novembro.

Até à referida alteração legislativa de 2003, a tributação do património centrava-se na Contribuição Autárquica, no Imposto da Sisa e no Imposto sobre as Sucessões e Doações. Com o Decreto-Lei n.º 287/2003 de 12 de novembro, procedeu-se então à Reforma da Tributação do Património, sendo aprovados o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis e o Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, sendo ainda alterado o Estatuto dos Benefícios Fiscais, o Código do IRS e do IRC, o Código do Imposto do Selo e o Código do Notariado. Assim sendo, podemos desde já constatar que a grande alteração foi a revogação do Código da Contribuição Autárquica e do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações.

Através da análise das alterações legislativas introduzidas, e seguindo o raciocínio de Glória Teixeira, é-nos possível, desde logo, definir que os principais objetivos desta reforma foram o “aumento da receita fiscal através de uma progressiva atualização dos valores matriciais, o combate à fraude fiscal através do cruzamento de informações, nomeadamente entre o IRC, o IMI e o IMT e ainda a eliminação do planeamento fiscal abusivo através da tributação a taxas mais gravosas de imóveis sediados em “paraísos fiscais” ou da utilização de ficções no âmbito do IMI e IMT”⁷.

Em suma, a prioridade da reforma da tributação do património assentou na introdução de medidas com o objetivo de eliminar ou atenuar injustiças, reforçar a equidade e alargar a base da incidência do imposto para combater a fraude e a evasão fiscal.

Deste modo, a reforma da tributação do património introduziu enormes avanços no domínio do Direito Fiscal, bem como na eficiência do sistema, preservando o princípio da igualdade que se encontra consagrado no art. 104^a n.º 3 da CRP que dispõe que “a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos”.

⁷ Teixeira, G. (2021). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra, Almedina. Pág. 260.

3.2. O Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

3.2.1. A importância no Sistema Fiscal Português

De modo a iniciar a consideração a fazer relativamente à tributação em sede de IMT, tal como já tínhamos abordado anteriormente, o IMT teve origem na reforma da tributação do património introduzida pelo Decreto-Lei n.º 287/2003 de 12 de novembro, sendo efetuada a substituição do Imposto Municipal de Sisa pelo IMT. Voltando ainda mais atrás na legislação, o IMS havia tomado esta designação pelo Decreto-Lei n.º 308/91 de 17 de agosto, uma vez que anteriormente se designava somente por imposto de sisa, tendo sido implementado no ordenamento jurídico português como um imposto autónomo pelo Decreto-Lei n.º 41969 de 24 de novembro de 1958, o qual criou o CSISSD, começando a vigorar em 1 de janeiro de 1959.

Anteriormente tínhamos já referido que uma das principais razões para a reforma da tributação do património fora alargar a base de incidência do imposto para combater a fraude e a evasão fiscal⁸. Este era um dos principais objetivos porque com a evolução da sociedade e com o crescimento do mercado imobiliário, o IMS tornou-se um imposto desajustado à realidade social e económica⁹. Além disso, o regime da tributação encontrava-se com várias lacunas e omissões, o qual dava origem à fuga e fraude fiscal através de práticas alternativas para evitar o pagamento do imposto. Impulsionado por estes motivos, o legislador sentiu a necessidade de proceder a esta reforma onde surgiram diversas alterações legislativas.

Não obstante a esta se ter mostrado como uma significativa alteração para o regime fiscal português, o IMT manteve a estrutura principal do IMS, continuando a incidir sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou das figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, podendo estes direitos transmitir-se através de várias formas ou ocorrer com a constituição ou extinção de diversos tipos de contratos, mantendo a regra da incidência objetiva (art.2º n.º 1 CIMT).

⁸ Cumpre-nos apresentar sucintamente a distinção entre fraude fiscal e evasão fiscal, sendo que a primeira corresponde a um ato pelo qual o contribuinte procura, de uma forma fraudulenta, não cumprir as suas obrigações legais, ao passo que a evasão fiscal é referente a quando os impostos são evitados através de medidas legais, mas que são contrárias ao objeto e espírito da lei.

⁹ Anjos Azevedo, P. & Magalhães, P.S. (2019). As Procurações Irrevogáveis como facto gerador de IMT. Disponível *online* em: https://www.informador.pt/artigos/F1FC.0151/As-Procura%C3%A7%C3%B5es-Irrevog%C3%A1veis-como-facto-gerador-de-IMT#fn728_2

No entanto, podemos considerar, através da interpretação dos factos que constam como sujeitos a tributação de IMT, que o conceito de transmissão de imóveis aqui terá uma maior amplitude e aplicar-se-á a outras situações que não as que o conceito civilístico integra, sendo, deste modo, consideradas como transmissões apenas para efeitos deste imposto¹⁰. Assim sendo, o CIMT procedeu a uma reformulação da linguagem normativa e reestruturou o articulado, alargando a base de incidência a negócios jurídicos que mesmo anteriores ou laterais à formalização de contratos translativos de imóveis, têm um resultado económico equivalente, mas passam ao lado de qualquer tipo de tributação¹¹.

No que a isto diz respeito, José Maria Pires defende que se poderão agrupar os factos tributários em três categorias: “as transmissões de imóveis resultantes da celebração de atos ou contratos que têm como objeto e finalidade essa mesma transmissão”; “as transmissões de imóveis tituladas por atos ou contratos que não tendo por objeto ou finalidade principal essa transmissão, ainda assim a produzem como seu efeito colateral e necessário”; e “as ficções legais de transmissões onerosas de imóveis”¹².

Em suma, foi introduzido na tributação das transmissões de imóveis determinados negócios jurídicos que se assemelham à transmissão direta de imóveis, com vista a diminuir a possibilidade da prática de negócios simulados, com o objetivo de reduzir ou evitar o pagamento de imposto. Podemos assim, desde já, adiantar que esta foi uma importantíssima alteração na legislação uma vez que é bastante necessário suprir as lacunas e as incertezas na interpretação das leis, de modo a atingirmos um sistema fiscal cada vez mais eficiente, justo e equitativo.

¹⁰ Casalta Nabais, J. (2017). *Direito Fiscal*. Coimbra, Almedina. Pág.607

¹¹ Conforme consta no Preâmbulo do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.

¹² Fernandes Pires, J. M. (2013). *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*. Coimbra, Almedina. Pág. 221

3.2.2. A definição do IMT

O IMT é o imposto que tributa as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, relativamente a bens imóveis situados no território nacional, cuja receita reverte para os respetivos municípios¹³.

Será oportuno estabelecer algumas classificações relativas ao IMT, tomando em atenção as distinções que José Casalta Nabais enuncia e a importância das mesmas¹⁴.

Em primeiro lugar, o IMT é considerado como um imposto indireto uma vez que atinge manifestações indiretas da capacidade contributiva, dado que tributa uma operação que implica a transferência de bens e não têm por pressuposto o facto de existir uma pessoa, um património ou um rendimento.

Em segundo lugar, e com uma particular importância, surge o facto do IMT ser um imposto de obrigação única uma vez que respeita a factos ocasionais, sem carácter repetitivo. A importância desta classificação traduz-se no modo de contagem dos prazos de caducidade do direito à liquidação e de prescrição da obrigação de imposto, que se considera diferente entre os impostos de obrigação única e os impostos periódicos. No caso do imposto em análise, como é de obrigação única, segundo os art.45º n.º 4 e art.48º n.º 2 da LGT, os prazos de caducidade e prescrição, respetivamente, contam-se a partir da data em que o facto tributário ocorreu.

De seguida, este imposto é ainda classificado como um imposto real ou objetivo, dado que a matéria coletável é apurada objetivamente, sem se atender às circunstâncias socioeconómicas e pessoais do contribuinte.

Por fim, de modo a não haver uma extensa abordagem deste assunto¹⁵, não esquecendo que existem outras classificações, deve-se salientar que o IMT é ainda considerado como um imposto não estadual ou municipal, devido ao seu titular ativo ser a respetiva autarquia local onde o imóvel se encontra e, não menos importante, é classificado como um imposto sobre o património uma vez que incidem sobre a riqueza adquirida, tributando-se de forma dinâmica a transmissão dos bens.

¹³ Amorim, J. C. & Anjos Azevedo, P. (2020). *Lições de Direito Fiscal*. Primeira Edição. Pág. 269.

¹⁴ Casalta Nabais, J. (2017). *Direito Fiscal*. Coimbra, Almedina. Pág.61

¹⁵ Para mais desenvolvimentos, *vide* Casalta Nabais, J. (2017). *Direito Fiscal*. Coimbra, Almedina. Pág.61 e seguintes.

3.2.3. A incidência objetiva e territorial

O art. 2º n.º 1 do CIMT diz-nos que o IMT incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional. Contudo, no n.º 2 do mesmo artigo anteriormente mencionado, surgem ainda outros factos tributários que são considerados como conceito de transmissões de imóveis, nomeadamente:

- a) As promessas de aquisição e de alienação, logo que verificada a tradição para o promitente adquirente, ou quando este esteja usufruindo os bens, exceto se se tratar de aquisição de habitação para residência própria e permanente do adquirente ou do seu agregado familiar e não ocorra qualquer das situações previstas no n.º 3;
- b) O arrendamento com a cláusula de que os bens arrendados se tornam propriedade do arrendatário depois de satisfeitas todas as rendas acordadas;
- c) Os arrendamentos ou subarrendamentos a longo prazo, considerando-se como tais os que devam durar mais de 30 anos, quer a duração seja estabelecida no início do contrato, quer resulte de prorrogação, durante a sua vigência, por acordo expresso dos interessados, e ainda que seja diferente o senhorio, a renda ou outras cláusulas contratuais;
- d) A aquisição de partes sociais ou de quotas nas sociedades em nome coletivo, em comandita simples, por quotas ou anónimas, quando cumulativamente:
 - i. O valor do ativo da sociedade resulte, direta ou indiretamente, em mais de 50% por bens imóveis situados em território nacional, atendendo ao valor de balanço ou, se superior, ao valor patrimonial tributário;
 - ii. Tais imóveis não se encontrem diretamente afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial, excluindo a compra e venda de imóveis;
 - iii. Por aquela aquisição, por amortização ou quaisquer outros factos, algum dos sócios fique a dispor de, pelo menos, 75% do capital social, ou o número de sócios se reduza a dois casados ou unidos de facto, devendo em qualquer dos casos as partes sociais ou quotas próprias detidas pela sociedade ser proporcionalmente imputadas aos sócios na proporção da respetiva participação no capital social;

- e) A aquisição de unidades de participação em fundos de investimento imobiliário fechados de subscrição particular, independentemente da localização da sociedade gestora, bem como operações de resgate, aumento ou redução do capital ou outras, das quais resulte que um dos titulares ou dois titulares casados ou unidos de facto fiquem a dispor de, pelo menos, 75% das unidades de participação representativas do património do fundo.

Por sua vez, o n.º 3 do mesmo artigo, estabelece ainda determinados atos ou contratos em que se considera que também há a transmissão onerosa do direito de propriedade, sendo eles:

- a) Celebração de contrato-promessa de aquisição e alienação de bens imóveis em que seja clausulado no contrato ou posteriormente que o promitente adquirente pode ceder a sua posição contratual a terceiro;
- b) Cessão da posição contratual no exercício do direito conferido por contrato-promessa referido na alínea anterior;
- c) Outorga de procuração que confira poderes de alienação de bem imóvel ou de partes sociais ou unidades de participação a que se referem as alíneas d) e e) do n.º 2 em que, por renúncia ao direito de revogação ou cláusula de natureza semelhante, o representado deixe de poder revogar a procuração;
- d) Outorga de instrumento com substabelecimento de procuração com os poderes e efeitos previstos na alínea anterior;
- e) Cedência de posição contratual ou ajuste de revenda, por parte do promitente adquirente num contrato-promessa de aquisição e alienação, vindo o contrato definitivo a ser celebrado entre o primitivo promitente alienante e o terceiro.

Por fim, no n.º 5 do art. 2º do CIMT também se encontram enumerados determinados factos que originam a tributação em sede de IMT, nomeadamente:

- a) A resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, do contrato de compra e venda ou troca de bens imóveis e as do respetivo contrato-promessa, quando, neste último caso, ocorrerem depois de passados 10 anos sobre a tradição ou posse;
- b) As permutas, pela diferença declarada de valores ou pela diferença entre os valores patrimoniais tributários, consoante a que for maior;

- c) O excesso da quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em ato de divisão ou partilhas, bem como a alienação da herança ou quinhão hereditário ou do direito à meação;
- d) A venda ou cessão do direito a determinadas águas, ainda que sob a forma de autorização para as explorar ou para minar em terreno alheio;
- e) As entradas dos sócios com bens imóveis para a realização do capital e para a realização de prestações acessórias à obrigação de entrada de capital das sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial ou das sociedades civis a que tenha sido legalmente reconhecida personalidade jurídica, as entregas de bens imóveis dos participantes no ato de subscrição de unidades de participação de fundos de investimento imobiliário fechados de subscrição particular;
- f) A adjudicação dos bens imóveis aos sócios na liquidação, redução de capital e no reembolso de prestações acessórias ou outras formas de cumprimento de obrigações pelas sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial ou das sociedades civis a que tenha sido legalmente reconhecida personalidade jurídica, e a adjudicação de bens imóveis aos participantes como reembolso em espécie de unidades de participação decorrente do resgate das unidades de participação, da liquidação e da redução de capital de fundos de investimento imobiliário fechados de subscrição particular;
- g) As entradas dos sócios com bens imóveis para a realização do capital das restantes sociedades civis, na parte em que os outros sócios adquirirem comunhão, ou qualquer outro direito, nesses imóveis, bem como, nos mesmos termos, as cessões de partes sociais ou de quotas ou a admissão de novos sócios;
- h) As transmissões de bens imóveis por fusão ou cisão das sociedades referidas nas alíneas e) e f), ou por fusão de tais sociedades entre si ou com sociedade civil, bem como por fusão de fundos de investimento imobiliário fechados de subscrição particular;
- i) As transmissões de benfeitorias e as aquisições de bens imóveis por acessão.

Em suma, quanto aos factos tributários, podemos referir que há uma enunciação exaustiva e taxativa, dos atos ou contratos que se encontram sujeitos a imposto, verificando-se que um facto tributário está sujeito a tributação em sede de IMT se se tratar de algum destes que constam no art.2º do CIMT e se o respetivo imóvel se encontrar situado em território nacional, estando assim verificada a incidência objetiva e a

incidência territorial. Assim, as transmissões de imóveis que aqui não se encontrarem, não estarão sujeitas a tributação. Dos inúmeros factos tributários que na norma referida anteriormente se encontram, será analisado adiante o que consta na alínea d) do n.º 2, que diz respeito à aquisição de partes sociais em sociedades com bens imóveis.

Será ainda importante referir que, segundo o art.5º do CIMT, a obrigação tributária constitui-se no momento em que ocorrer a transmissão referida, sendo assim exigível o IMT a partir desse momento.

3.2.4. A incidência subjetiva

O art. 4º do CIMT dispõe que, pela regra geral, o sujeito passivo será o adquirente dos bens imóveis, sendo assim a entidade que fica obrigada ao encargo do imposto. Contudo, estabelece algumas regras específicas, nomeadamente:

- a) Nas divisões e partilhas, o imposto é devido pelo adquirente dos bens imóveis cujo valor exceda o da sua quota nesses bens;
- b) Nos contratos para pessoa a nomear, o imposto é devido pelo contraente originário, sem prejuízo de os bens se considerarem novamente transmitidos para a pessoa nomeada se esta não tiver sido identificada ou sempre que a transmissão para o contraente originário tenha beneficiado de isenção;
- c) Nos contratos de troca ou permuta de bens imóveis, qualquer que seja o título por que se opere, o imposto é devido pelo permutante que receber os bens de maior valor, entendendo-se como de troca ou permuta o contrato em que as prestações de ambos os permutantes compreendem bens imóveis, ainda que futuros;
- d) Nos contratos de promessa de troca ou permuta com tradição de bens apenas para um dos permutantes, o imposto será desde logo devido pelo adquirente dos bens, como se de compra e venda se tratasse, sem prejuízo da reforma da liquidação ou da reversão do sujeito passivo, conforme o que resultar do contrato definitivo, procedendo-se, em caso de reversão, à anulação do imposto liquidado ao permutante adquirente;
- e) Nos contratos de promessa de aquisição e alienação de bens imóveis com cláusula de cedência de posição contratual e na respetiva cessão da posição contratual, o imposto é devido pelo primitivo promitente adquirente e por cada um dos sucessivos promitentes adquirentes, não lhes sendo aplicável qualquer isenção ou redução de taxa;

- f) Nas procurações irrevogáveis, o imposto é devido pelo procurador ou por quem tiver sido substabelecido, não lhe sendo aplicável qualquer isenção ou redução de taxa;
- g) Na cedência de posição contratual ou ajuste de revenda, o imposto é devido pelo contraente originário, não lhe sendo aplicável qualquer isenção, excluindo-se, porém, a incidência se o mesmo declarar no prazo de 30 dias a contar da cessão da posição contratual ou do ajuste de revenda que não houve lugar ao pagamento ou recebimento de qualquer quantia, para além da que constava como sinal ou princípio de pagamento no contrato-promessa, demonstrando-o através de documentos idóneos ou concedendo autorização à administração fiscal para aceder à sua informação bancária.

3.2.5. O valor tributável

Relativamente ao valor tributável, o valor sobre o qual incidirá o IMT, o art. 12º do CIMT determina que este será o valor constante do ato ou do contrato ou o valor patrimonial tributário¹⁶ dos imóveis, consoante o que for maior. Contudo, o n.º 4 do artigo mencionado anteriormente, estabelece determinadas regras para o apuramento do valor tributável em certos factos tributários¹⁷. Além disso, também o art.13º do CIMT estabelece regras especiais para a determinação do valor tributável do IMT. Mais adiante, será apenas analisado o caso em específico da determinação do valor tributável do facto tributário em estudo neste projeto.

¹⁶ O valor patrimonial tributário é determinado nos termos do art. 17º do CIMI e do art. 38º do CIMI.

¹⁷ Para mais esclarecimentos, *vide* o art. 12º n.º 4 do CIMT.

3.2.6. Taxas

No que diz respeito às taxas a aplicar, o art. 17º do CIMT dispõe que as mesmas variam mediante o destino que for dado ao imóvel, nomeadamente, se é destinado exclusivamente a habitação própria e permanente ou exclusivamente a habitação. Além disso, a taxa a aplicar dependerá também do valor sobre o qual incidirá o IMT, aumentando a taxa à medida que o valor tributável aumenta¹⁸. Vejamos as seguintes tabelas, em primeiro, referente às taxas a aplicar exclusivamente à habitação própria e permanente e, em segundo, referente às taxas a aplicar exclusivamente à habitação:

Valor sobre que incide o IMT (em euros)	Taxas Percentuais	
	Marginal	Média (*)
Até 93 331	0	0
De mais de 93 331 e até 127 667	2	0,5379
De mais de 127 667 e até 174 071	5	1,7274
De mais de 174 071 e até 290 085	7	3,8361
De mais de 290 085 e até 580 066	8	-
De mais de até 580 066 e até 1 010 000	6 (taxa única)	
Superior a 1 010 000	7,5 (taxa única)	

* No limite superior do escalão

Figura 1 - Taxas a aplicar na aquisição de prédio urbano ou de fração autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação própria e permanente

Valor sobre que incide o IMT (em euros)	Taxas Percentuais	
	Marginal	Média (*)
Até 93 331	1	1
De mais de 93 331 e até 127 667	2	1,2689
De mais de 127 667 e até 174 071	5	2,2636
De mais de 174 071 e até 290 085	7	4,1578
De mais de 290 085 e até 556 344	8	-
De mais de até 556 344 e até 1 010 000	6 (taxa única)	
Superior a 1 010 000	7,5 (taxa única)	

* No limite superior do escalão

Figura 2 - Taxas a aplicar na aquisição de prédio urbano ou de fração autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação

¹⁸ Amorim, J. C. & Anjos Azevedo, P. (2020). *Lições de Direito Fiscal*. Primeira Edição. Pág. 274.

Por sua vez, além do explicado anteriormente, o art.17º n.º 1 alínea c) do CIMT determina que quando se trata de prédios rústicos, a taxa a aplicar é de 5%, ao passo que quando se trata de outros prédios urbanos ou outras aquisições onerosas, a taxa será de 6,5%, conforme nos diz o art.17º n.º 1 alínea d) do CIMT.

3.2.7. Liquidação e pagamento

De acordo com o art. 19º n.º 1 do CIMT, a liquidação do IMT é da iniciativa dos interessados. No entanto, poderá haver uma liquidação oficiosa por parte do Serviço de Finanças, quando se verifique que os interessados não tomaram a iniciativa de o fazer nos prazos legais ou quando há lugar a liquidação adicional¹⁹. Por sua vez, a liquidação deverá preceder o ato ou o facto translativo dos bens, nos termos do art. 22º do CIMT.

Quanto ao pagamento do imposto, incidindo a nossa análise sobre o art. 36º do CIMT, o mesmo deverá ser pago no dia da liquidação ou no 1º dia útil seguinte, sob pena de ficar sem efeito.

¹⁹ Art. 19º n.º 2 do CIMT - A liquidação é promovida oficiosamente pelos serviços de finanças que forem competentes e sempre que os interessados não tomem a iniciativa de o fazer dentro dos prazos legais, bem como quando houver lugar a qualquer liquidação adicional, sem prejuízo dos juros compensatórios a que haja lugar e da penalidade que ao caso couber.

4. A tributação da aquisição de partes sociais

4.1. Evolução legislativa

Terminada a análise dos aspetos gerais do IMT, focar-nos-emos agora no tema principal em análise que, como foi dito anteriormente, incide, especificamente, sobre a tributação do IMT sobre a aquisição de partes sociais em sociedades com bens imóveis. Concretamente, este facto tributário encontra-se previsto no art.2º n.º 2 alínea d) do CIMT, que nos diz que se encontrará sujeito a pagamento de IMT o seguinte facto²⁰:

- A aquisição de partes sociais ou de quotas nas sociedades em nome coletivo, em comandita simples, por quotas ou anónimas, quando cumulativamente:
 - i. O valor do ativo da sociedade resulte, direta ou indiretamente, em mais de 50% por bens imóveis situados em território nacional, atendendo ao valor de balanço ou, se superior, ao valor patrimonial tributário;
 - ii. Tais imóveis não se encontrem diretamente afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial, excluindo a compra e venda de imóveis;
 - iii. Por aquela aquisição, por amortização ou quaisquer outros factos, algum dos sócios fique a dispor de, pelo menos, 75% do capital social, ou o número de sócios se reduza a dois casados ou unidos de facto, devendo em qualquer dos casos as partes sociais ou quotas próprias detidas pela sociedade ser proporcionalmente imputadas aos sócios na proporção da respetiva participação no capital social.

Antes de darmos início à análise da tributação em sede de IMT deste facto tributário, será pertinente efetuarmos uma pequena abordagem relativa aos diferentes tipos societários existentes no ordenamento jurídico português.

O art. 1º do CSC, no seu n.º 2, começa por dizer que se entende como sociedades comerciais aquelas que tenham por objeto a prática de atos de comércio e que adotem um dos seguintes tipos de sociedades: sociedade em nome coletivo, sociedade por quotas, sociedade anónima, sociedade em comandita simples ou sociedade em comandita por ações. Assim estabelecidas, cumpre-nos fazer uma caracterização sucinta de cada uma

²⁰ Este é, na íntegra, o facto que está sujeito a tributação em sede de IMT, mas ao longo do trabalho é referido apenas como “aquisição de partes sociais” de forma a simplificar.

destas sociedades. Coutinho Abreu diz-nos que, de acordo com o CSC, a caracterização dos tipos legais societários faz-se tendo em conta a delimitação da responsabilidade dos sócios e, posteriormente, das espécies de participações sociais²¹. É importante também definir participação social sendo que, este autor a define como sendo o conjunto unitário de direitos e obrigações atuais e potenciais do sócio.²²

Nas sociedades em nome coletivo, conforme consta no art. 175º n.º 1 do CSC, o sócio responde individualmente pela sua entrada e ainda pelas obrigações sociais subsidiariamente em relação à sociedade e solidariamente com os outros sócios. Quanto às participações sociais estas designam-se por “partes sociais”, sendo que poderão ser em bens ou indústria²³. É pertinente ainda abordar que, neste tipo societário, são exigidos pelo menos dois sócios, de acordo com o art. 7º n.º 2 do CSC, bem como poderá não haver capital social quando todos os sócios forem sócios de indústria, nos termos do art. 9º n.º 1 alínea f) e do art. 178º, ambos do CSC.

Quanto às sociedades por quotas, por sua vez, diz-nos o art. 197º n.º 1 do CSC que o capital social está dividido em quotas e os sócios são solidariamente responsáveis por todas as entradas convencionadas no contrato social. Neste caso, as participações sociais dos sócios são designadas por quotas as quais representam uma fração do capital social da sociedade. No que diz respeito ao capital das sociedades por quotas, diz-nos o art. 201º do CSC que este será livremente fixado no contrato de sociedade, sendo composto pela soma das quotas subscritas pelos sócios. Dispõe também o art. 219º n.º 2 do CSC que o valor de cada quota não poderá ser inferior a 1,00€. Neste caso, também são exigidos pelo menos dois sócios, de acordo com o art. 7º n.º 2 do CSC, o que nos leva a concluir que o capital social mínimo de uma sociedade por quotas será de 2,00€. Contudo, a lei prevê ainda a possibilidade da existência de uma sociedade unipessoal por quotas, a qual se

²¹ Coutinho de Abreu, J. M. (2009). *Curso de Direito Comercial, Vol. II, Das Sociedades*. Coimbra, Almedina. Pág. 53.

²² Coutinho de Abreu, J. M. (2009). *Curso de Direito Comercial, Vol. II, Das Sociedades*. Coimbra, Almedina. Pág. 61.

²³ Artigo 176.º do CSC - (Conteúdo do contrato)

1 - No contrato de sociedade em nome coletivo devem especialmente figurar:

a) A espécie e a caracterização da entrada de cada sócio, em indústria ou bens, assim como o valor atribuído aos bens;

b) O valor atribuído à indústria com que os sócios contribuam, para o efeito da repartição de lucros e perdas;

c) A parte de capital correspondente à entrada com bens de cada sócio.

2 - Não podem ser emitidos títulos representativos de partes sociais.

encontra regulada no art. 270º-A e seguintes do CSC, sendo que neste caso, será composta apenas por um único sócio.

O art.271º e seguintes do CSC prevê o regime jurídico das sociedades anónimas e dispõe que nestas o capital é dividido em ações e cada sócio limita a sua responsabilidade ao valor das ações que subscreveu. Neste tipo societário, as participações sociais são denominadas de ações, as quais são detidas pelos acionistas, os quais terão de ser, pelo menos, cinco, a menos que a lei assim o dispense²⁴. No que diz respeito ao capital social, o art. 276º n.º 5 do CSC dispõe que este tem o montante mínimo de 50.000,00€.

Por último, as sociedades em comandita encontram-se previstas no art. 465º e seguintes do CSC e nestas cada um dos sócios comanditários responde apenas pela sua entrada, ao contrário dos sócios comanditados respondem pelas dívidas da sociedade nos mesmos termos que os sócios da sociedade em nome coletivo. Também neste tipo societário, as participações sociais são designadas de partes sociais. As sociedades em comandita poderão distinguir-se em dois tipos societários distintos, nomeadamente as sociedades em comandita simples, que se encontram dispostas no art. 474º e seguintes do CSC²⁵, e as sociedades em comandita por ações, que se encontram reguladas no art. 478º do CSC²⁶. Quanto ao número de sócios, as sociedades em comandita simples terão de ser compostas por um número mínimo de dois sócios, sendo pelo menos um sócio comanditário e um sócio comanditado, ao passo que as sociedades em comandita por ações, de acordo com o art. 479º n.º 2 do CSC, terão de ser constituídas por seis sócios, nomeadamente, pelo menos cinco sócios comanditários e um sócio comanditado. Uma vez que as sociedades em comandita simples são reguladas pelas disposições relativas às sociedades em nome coletivo, não apresentam um mínimo de capital social necessário. Por sua vez, e também porque se encontram reguladas pelas disposições relativas às

²⁴ Artigo 273.º do CSC - (Número de acionistas)

1 - A sociedade anónima não pode ser constituída por um número de sócios inferior a cinco, salvo quando a lei o dispense.

2 - Do disposto no n.º 1 exceptuam-se as sociedades em que o Estado, diretamente ou por intermédio de empresas públicas ou outras entidades equiparadas por lei para este efeito, fique a deter a maioria do capital, as quais podem constituir-se apenas com dois sócios.

²⁵ Artigo 474.º do CSC - (Direito subsidiário) - Às sociedades em comandita simples aplicam-se as disposições relativas às sociedades em nome coletivo, na medida em que forem compatíveis com as normas do capítulo anterior e do presente.

²⁶ Artigo 478.º do CSC - (Direito subsidiário) - Às sociedades em comandita por acções aplicam-se as disposições relativas às sociedades anónimas, na medida em que forem compatíveis com as normas do capítulo I e do presente.

sociedades anónimas, as sociedades em comandita por ações têm um capital social mínimo de 50.000,00€.

Feita esta pequena elucidação daquilo que são as sociedades comerciais, podemos retornar ao assunto em debate neste capítulo, nomeadamente a tributação em sede de IMT da aquisição de partes sociais em sociedades com bens imóveis.

Segundo o que consta numa publicação em 1960 na Revista de Contabilidade e Comércio, já antes da reforma de 1958 se tributava em sisa a cessão onerosa de partes sociais nas sociedades que possuíam bens imóveis²⁷, nomeadamente, era o art.3º do Decreto-Lei n.º 34 542 de 27 de março de 1945 que assim o estatuiu. Contudo, não havia aqui nenhuma limitação, pelo que qualquer cessão, sem nenhum pressuposto, estaria sujeita a sisa. O legislador tinha justificado este facto tributário com o objetivo de “impedir que os imobiliários das sociedades pudessem ser praticamente adquiridos por qualquer dos sócios sem o pagamento da sisa”²⁸. Aos olhos do legislador, isto tornou-se uma norma exagerada, porque tributava até as cessões que nenhum propósito de transmissão de imobiliários tinham em vista. Basicamente, tal só se justificaria, nos casos em que o adquirente da parte social se torna como dono da sociedade e é necessário sujeitar a tributação de modo a impedir a grande maioria das fraudes²⁹.

Foi então aqui que, aquando da entrada em vigor do CSISSD em 1959, a norma passou a determinar que estaria sujeito a IMT as cessões pelas quais algum dos sócios obtenha 75% do capital ou pela qual, o marido e a mulher, casados em comunhão geral de bens ou de adquiridos fiquem a ser os únicos sócios da sociedade, sendo que o art. 2º n.º 6 do CSISSD fazia constar como facto tributário “As aquisições de partes sociais ou de quotas nas sociedades em nome coletivo, em comandita simples ou por quotas, bem como a amortização ou quaisquer outros factos, quando tais sociedades possuam bens imobiliários e por aquelas aquisições ou estes factos algum dos sócios fique a dispor de, pelo menos, 75% do capital social, ou o número de sócios se reduza a dois, sendo marido e mulher, casados com comunhão geral de bens ou de adquiridos.”.

²⁷ Moreira Guerreiro, A. C. (1960). A sisa e as aquisições de quotas ou partes sociais nas sociedades comerciais. *Revista de Contabilidade e Comércio*. Vol. XXVII, n.º 110, 183-186.

²⁸ Assim refere o próprio legislador no preâmbulo do CSISSD.

²⁹ Conforme consta no preâmbulo do CSISSD.

O CSISSD sofreu uma alteração com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 308/91 de 17 de agosto, passando-se a denominar de CIMSISDD, tomando a designação de imposto municipal de sisa. Contudo, o facto tributário anteriormente referido não sofreu qualquer alteração. Posteriormente, e tal como já abordamos no capítulo 3.2.1., o CIMSISDD fora revogado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003 de 12 de novembro que deu origem à reforma da tributação do património, não havendo mesmo assim qualquer alteração neste facto tributário. Podemos assim constatar que se trata de um dos factos tributários que já existia anteriormente à reforma da tributação do património, ou seja, já há bastantes anos que no nosso ordenamento jurídico português se tributa a aquisição de partes sociais em sociedades com bens imóveis.

Contudo, este facto tributário viu-se alterado já depois da entrada em vigor do CIMT, mais concretamente com a Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, sendo que a partir daqui a norma dispunha do seguinte “A aquisição de partes sociais ou de quotas nas sociedades em nome coletivo, em comandita simples ou por quotas, quando tais sociedades possuam bens imóveis (...) ou o número de sócios se reduza a dois, sendo marido e mulher, casados no regime de comunhão de bens ou de adquiridos.”. Podemos concluir que a alteração que aqui se verificou é que, anteriormente, aplicava-se somente a tributação quando o número de sócios reduzido a dois, marido e mulher, estivessem casados no regime de comunhão de bens ou de adquiridos e, após a nova redação dada pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, passou a exigir-se, somente, que se reduzisse o número de sócios a dois, casados ou unidos de facto³⁰, passando a norma a ter a seguinte redação “aquisição de partes sociais ou de quotas nas sociedades em nome coletivo, em comandita simples ou por quotas, quando tais sociedades possuam bens imóveis, e quando por aquela aquisição, por amortização ou quaisquer outros factos, algum dos sócios fique a dispor de, pelo menos, 75 % do capital social, ou o número de sócios se reduza a dois casados ou unidos de facto.”.

Tal como se poderá concluir, a norma enunciada anteriormente, apresenta algumas diferenças perante a norma que atualmente se encontra em vigor e que fora indicada no início deste capítulo. Isto deve-se ao facto da mais recente alteração ao Código do IMT com a entrada em vigor da Lei n.º 75-B/2020 de 31 de dezembro, que apresentou algumas diferenças no que diz respeito aos requisitos necessários para a sujeição a IMT do facto

³⁰ Palma Borges, R. (2017). A transmissão de quotas em sociedades imobiliárias e o IMT. Disponível *online* em: <https://outofthebox.pt/a-transmissao-de-quotas-em-sociedades-imobiliarias-e-o-imt/>

tributário em causa, sendo a principal alteração o alargamento da sujeição a IMT às aquisições em sociedades anónimas, as quais se encontravam excluídas desta norma até à data.

Desta alteração podemos retirar que não se apresentam grandes inovações, sendo que se assemelha à anterior norma que já determinava a tributação de IMT das aquisições de partes sociais. No entanto, existem pequenas questões que são diferentes e importantes, as quais deverão aqui ser elencadas.

Em primeiro lugar, pode-se concluir que o artigo anterior não limitava a incidência apenas a casos em que há uma determinada percentagem do ativo da sociedade em bens imóveis. No caso da norma atual, a tributação das aquisições de participações sociais ocorrerá apenas quando os imóveis representem, pelo menos, 50% do respetivo valor do ativo. Por exemplo, numa aquisição de uma participação social ao abrigo da anterior norma, para haver sujeição a IMT, não se teria em consideração se os imóveis perfazem qualquer valor do ativo da sociedade, bastando apenas que a sociedade possua os respetivos bens imóveis, ao passo que nas aquisições após a entrada em vigor desta norma, só há tributação de IMT se os bens imóveis representarem pelo menos 50% do ativo da sociedade. Em segundo lugar, a outra diferença relevante entre as duas normas refere-se a que, na norma anterior, não existia qualquer exceção consoante a afetação dos bens imóveis, sendo que na norma atual se prevê que há apenas sujeição a imposto quando os imóveis “não se encontrem diretamente afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial, com exceção da atividade da compra e venda de imóveis”³¹. Podemos assim considerar que a norma atual acaba por limitar um pouco mais a base de incidência do IMT. Além destas alterações, também passou a constar no facto tributário aqui em análise que as partes sociais detidas pela sociedade deverão ser proporcionalmente imputadas aos sócios na proporção da respetiva participação social.

A alteração da norma referida já tinha vindo a ser discutida há bastante tempo, dado que havia uma certa urgência em colmatar a lacuna que se previa na anterior norma. Contudo, só recentemente obteve êxito, havendo aqui um impacto significativo no setor imobiliário.

³¹ Rosa, T. (2020). IMT na aquisição de partes sociais de sociedades anónimas. Disponível *online* em: <https://jornaleconomico.sapo.pt/noticias/imt-na-aquisicao-de-partes-sociais-de-sociedades-anonimas-663300>

Podemos assumir que a implementação desta norma no ordenamento jurídico será o melhor método adotado pelo legislador para eventuais fraudes fiscais, dado que se havia tornado uma prática recorrente a conversão de sociedades por quotas em sociedades anónimas, quando se pretendia alterar a composição do capital social, contornando assim o IMT. Com esta alteração, conseguiu-se alcançar uma maior equidade, não havendo tanta discrepância entre os tipos societários.

No entanto, surgiu ainda o n.º 7 do art.2º do CIMT que determina que a sujeição a IMT nestes termos não se aplica às "sociedades com ações admitidas à negociação em mercado regulamentado, sujeitas a requisitos de divulgação de informações consentâneos com o direito da União Europeia ou sujeitas a normas internacionais equivalentes, que garantam suficiente transparência das informações relativas à titularidade das ações, bem como as suas representações permanentes³²", não sendo assim justificável a sujeição a tributação em sede de IMT.

4.2. A razão de ser

Da interpretação da atual alínea d) do n.º 2 do art.2º do CIMT, enunciado na íntegra anteriormente, podemos retirar que existem vários requisitos que necessitam de se encontrar verificados cumulativamente, para que as aquisições de partes sociais sejam consideradas transmissões sujeitas a IMT. Os requisitos a cumprir são os seguintes:

- a) O valor do ativo da sociedade resulte, direta ou indiretamente, em mais de 50% por bens imóveis situados em território nacional, atendendo ao valor de balanço ou, se superior, ao valor patrimonial tributário;
- b) Os imóveis não se encontrem diretamente afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial, excluindo a compra e venda de imóveis;
- c) Terão de se tratar de aquisições ou outros factos que alterem a composição das sociedades;
- d) Por aquela aquisição, por amortização ou quaisquer outros factos, algum dos sócios fique a deter uma percentagem do capital social de, pelo menos, 75% ou o número de sócios fique reduzido a dois casados ou unidos de facto, devendo em qualquer dos casos as partes sociais ou quotas próprias detidas pela sociedade ser

³² Cfr. art. 4º alínea f) da Lei n.º 89/2017, de 21 de agosto.

proporcionalmente imputadas aos sócios na proporção da respetiva participação no capital social.

Assim, a partir do momento que todos estes requisitos se encontrem cumpridos, verifica-se um facto tributário sujeito a IMT.

Tal como já havia sido referido anteriormente, o CIMT alarga o conceito de transmissão de bens imóveis a determinados factos que, efetivamente, não se tratam de uma transmissão direta dos bens imóveis. Este é o caso das aquisições de partes sociais em sociedades com bens imóveis, nas quais não há uma aquisição de um imóvel, mas sim de uma parte do capital dessa determinada sociedade³³, sendo importante, de seguida, explicar o que motivou o legislador a considerar esta aquisição como uma equiparação à transmissão do direito de propriedade.

Com a análise dos requisitos anteriores, podemos apurar a razão da sujeição a imposto desta aquisição, uma vez que a mesma acontece quando um sócio detém 75% ou mais do capital social ou se reduzem a dois sócios casados ou unidos de facto, logo pressupõe-se que aqui existirá uma posição de domínio sobre os imóveis que a sociedade detém, mesmo que de forma indireta, uma vez que o adquirente se tornará sócio maioritário³⁴. Deste modo, o legislador achou por bem tipificar estas aquisições, de modo a prevenir que se utilizem mecanismos deste tipo para não pagar IMT e deter domínio sobre imóveis, uma vez que detém também um vantajoso domínio sobre a sociedade.

É de salientar que, de acordo com o que se encontra estipulado nas alíneas c) e d) do n.º 3 do art.2º do CIMT, é sujeito a imposto a outorga de procuração irrevogável ou o seu substabelecimento, que habilite o procurador com poderes para alienar as partes sociais, nos termos anteriormente referidos. Esta questão é fundamentada pela lógica de que se são sujeitas a imposto também a outorga de procurações irrevogáveis com poderes para alienar bens imóveis, podendo isto traduzir-se numa possibilidade de proporcionar ao procurador os poderes materiais correspondentes ao exercício do direito de propriedade, também deverá ser tributada a outorga de procurações irrevogáveis que facultem ao procurador, os poderes de alienar as partes sociais, com uma percentagem de 75% ou

³³ Fernandes Pires, J. M. (2013). *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*. Coimbra, Almedina. Pág. 254

³⁴ Fernandes Pires, J. M. (2013). *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*. Coimbra, Almedina. Pág. 255

mais de capital social, de sociedades que possuam bens imóveis³⁵. Este facto tributário foi implementado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003 de 12 de novembro, pois era frequente contornar a tributação utilizando procurações irrevogáveis. Por exemplo, no caso em específico, outorgando uma procuração irrevogável, antes da reforma da tributação do património de 2003, com poderes para o procurador alienar as partes sociais cuja percentagem seria de 75% ou mais do capital, dar-lhe-ia o poder sobre as mesmas e evitava o pagamento de IMS, mesmo tendo adquirido, indiretamente, partes sociais que, pela verificação dos requisitos, estariam sujeitas a imposto pela aplicação do art.2º n.º 6 do CIMSISD.

Posto isto, demonstra-se importante elucidar que o legislador pretendeu elaborar a alínea d) do n.º 2 do art.2º do CIMT, de modo a abranger não só as operações de aquisição, mas também outros factos que alteram a composição do capital social da sociedade em questão, daí que conste “(...) e quando por aquela aquisição, por amortização ou por quaisquer outros factos, (...)”. Por exemplo, através da amortização de quotas poderá verificar-se um aumento da percentagem das quotas que os sócios detêm³⁶, logo se se verificassem os requisitos todos previstos para a sujeição a IMT, seria um facto sujeito a tributação. Deste modo, podemos concluir que aqui não será relevante o ato ou facto que origina a alteração da composição do capital social, sendo apenas necessário ter em conta que, por qualquer dos motivos, algum sócio passou a deter, pelo menos, 75% do capital, ou que o número dos sócios se reduziu a dois casados ou unidos de facto, e que os outros requisitos se encontram cumpridos também³⁷.

³⁵ Fernandes Pires, J. M. (2013). *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*. Coimbra, Almedina. Pág. 295

³⁶ Art. 237º n.º 1 do CSC – “Se a amortização de uma quota não for acompanhada da correspondente redução de capital, as quotas dos outros sócios serão proporcionalmente aumentadas.”

³⁷ Fernandes Pires, J. M. (2013). *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*. Coimbra, Almedina. Pág. 256

4.3. O caso específico das sociedades anónimas

Tal como foi abordado anteriormente, até à alteração legislativa que ocorreu em 2020, a tributação da aquisição de partes sociais não se aplicava às sociedades anónimas, havendo, portanto, uma exclusão deste tipo societário da incidência objetiva do IMT³⁸. Por outras palavras, e simplificando, se em causa estivesse a aquisição de partes sociais, numa sociedade anónima com bens imóveis, mesmo que algum sócio passasse a deter, pelo menos 75% do capital social ou se reduzisse a dois sócios casados ou unidos de facto, não haveria tributação em sede de IMT desta aquisição.

Na ótica de José Maria Pires, a exclusão das sociedades anónimas à sujeição de IMT originava uma diminuição à eficácia da norma na prevenção da evasão e fraude fiscais. Este autor defende que se há a pretensão por parte do legislador de evitar que quem pretenda adquirir imóveis a sociedades adquira o capital dessas mesmas para evitar o pagamento de imposto, este objetivo não se mostrava totalmente completo dado que não se aplicava quando se tratam de sociedades anónimas, ou seja, poderiam contornar o imposto se utilizassem esse mecanismo com este tipo de sociedades.

Como já foi dito anteriormente, esta norma teve a sua origem em 1958, sendo que se defende que houve a exclusão da aquisição de ações da tributação em IMT devido ao facto de, nessa época, as sociedades anónimas em Portugal serem de grande dimensão e em pequeno número, nas quais não se verificavam, praticamente, quaisquer operações de evasão fiscal³⁹.

No entanto, com o contexto atual económico e fiscal, considerou-se que esta norma deveria ser alterada, uma vez que se verificou que, com o passar dos anos, foram feitos ajustes no mercado de modo a surgirem vantagens fiscais. Passou a ser muito comum, por exemplo, contornar o IMT, através da conversão em sociedades anónimas, daquelas que não o eram desde o início, no momento anterior às alterações à composição do capital social⁴⁰.

Relativamente a este assunto, nos projetos da Reforma da Tributação do Património previa-se o alargamento da sujeição a IMT as aquisições em sociedades anónimas, mas,

³⁸ Há a exclusão das sociedades civis puras, cuja tributação consta da alínea f) do n.º 5 do art.2º do CIMT.

³⁹ Fernandes Pires, J. M. (2013). *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*. Coimbra, Almedina. Pág. 257

⁴⁰ Matias, H. (2018). Imóveis: as razões para o diferente tratamento entre Lda e SA. Disponível *online* em: <https://easytax.jornaleconomico.pt/imoveis-as-razoes-para-o-diferente-tratamento-entre-lda-e-sa>

segundo José Maria Pires, não obteve êxito, uma vez que o poder político em vigor a essa data decidiu manter a exclusão das sociedades anónimas.

Assim, com a Proposta do Governo de Lei do Orçamento do Estado para 2021 foi introduzida uma alteração ao CIMT, no que a este assunto diz respeito, pelo que passaram a estar sujeitas a tributação, em sede de IMT, as “aquisições de ações em sociedades anónimas, quando se verificassem como cumpridos todos os requisitos anteriormente referidos.”⁴¹.

Por sua vez, também houve uma alteração na tributação das procurações irrevogáveis, uma vez que passou também a ser sujeita a IMT a outorga de procuração irrevogável que confira poderes de alienação de ações em sociedades anónimas.

⁴¹ Fernandes Ferreira, R. (2020). O.E. 2021: Propostas fiscais. Disponível *online* em: <https://www.informador.pt/artigos/F192.0155/O-E-2021-Propostas-fiscais>

4.4. Da incidência ao pagamento

No que diz respeito à tributação em concreto da aquisição de partes sociais em sede de IMT, é importante analisar todos os momentos da vida do imposto, para uma melhor compreensão do modo de aplicação. Como é sabido, e como fora já analisado exaustivamente, o imposto passa por diversas fases, nomeadamente, a incidência, o lançamento, a liquidação e a cobrança.

Iniciando pela fase estática do imposto, a incidência, esta caracteriza-se por ser o momento da criação do imposto, dividindo-se em incidência real/objetiva que é referente ao que é que está sujeito a imposto e em incidência pessoal/subjetiva que diz respeito a quem está sujeito a imposto. A incidência objetiva que aqui está em causa, ou seja, o facto tributário que origina o pagamento de IMT, está presente no art.2º n.º 2 alínea d) do CIMT. Assim, verificando-se este facto tributário, com todos os pressupostos cumpridos, como já foi explicado previamente, origina-se a sujeição ao imposto. É importante referir que se tem de obedecer também à incidência territorial para que o facto esteja sujeito a tributação, ou seja, aqui verifica-se que a mesma está cumprida quando os bens imóveis que a sociedade detém estão situados no território nacional. No que diz respeito à incidência subjetiva, o art.4º do CIMT dispõe que, em regra, o IMT será devido pelos adquirentes dos bens imóveis. No caso em questão, não há uma aquisição propriamente dita dos bens imóveis, mas uma aquisição de partes sociais equiparada a essa mesma, pelo que poderemos constatar que, neste caso, quem irá ser sujeito passivo de imposto será quem adquiriu as respetivas partes sociais.

Quanto à fase do lançamento, esta corresponde à determinação em concreto do que é que está sujeito a imposto bem como quem é que está sujeito a imposto, ou seja, nesta fase é determinada a matéria coletável bem como o sujeito passivo. Será então o momento de determinar o valor tributável, ou seja, o valor sobre o qual incidirá a taxa. No n.º 4 do art.12º do CIMT surgem diversas exceções à regra disposta no n.º 1, sendo que ao que nos interessa, é aplicável o art.12º n.º 4 regra 19ª do CIMT, que estabelece diversas situações. Em primeiro lugar, o valor tributável será o VPT dos imóveis correspondente à quota ou parte social, que o adquirente passou a deter, ou o valor total dos bens imóveis, quando se reduza a dois casados ou em união de facto, sendo que, no entanto, se o valor pelo qual os imóveis estão contabilizados no balanço for superior, prevalece este valor. A segunda situação que a regra dispõe é relativa a aquisições sucessivas, sendo que aqui

se terá de prevenir a dupla tributação e, portanto, o valor de imposto a pagar será só o respeitante a esta nova aquisição, tendo de se subtrair o já liquidado na aquisição anterior, após as operações feitas nos termos anteriores⁴². Por fim, ainda é referida uma outra situação, que é respeitante ao momento em que uma sociedade se dissolve e todos ou alguns dos imóveis são adjudicados ao sócio ou sócios que já tenham sido tributados anteriormente. Aqui o imposto da nova transmissão incidirá sobre a diferença entre o valor dos bens agora adquiridos e o valor pelo qual anteriormente o imposto já tinha sido liquidado. No entanto, alguns autores defendem que nesta aquisição a taxa será a correspondente à natureza jurídica dos bens imóveis, uma vez que se está a tributar a transmissão jurídica dos mesmos e não a aquisição de partes sociais⁴³. É pertinente frisar que concorrem para o valor tributável os imóveis que não se encontrem diretamente afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial, e os que se encontrem afetos à atividade de compra e venda de imóveis.

Já no que concerne à taxa a aplicar ao valor tributável, devemos recorrer ao art.17º n.º 1 d) do CIMT, que estipula que a taxa a aplicar em “outras aquisições onerosas” é de 6,5%, que será a que se encaixará no facto tributário em questão por não se inserir em nenhuma das outras.

Com isto, já será possível determinar o valor de imposto a pagar, bastando aplicar a devida taxa ao valor tributável, que terá sido previamente apurado, de acordo com o que foi dito anteriormente, sendo que aqui estamos a falar da fase da liquidação. De acordo com o art.19º n.º 1 do CIMT, podemos afirmar que a liquidação do IMT deverá ser da iniciativa dos interessados que, para esse efeito, deverão apresentar uma declaração de modelo oficial devidamente preenchida, em qualquer serviço de finanças ou por meios eletrónicos. Ainda neste aspeto, é importante salientar que, segundo o art.21º do CIMT, o imposto será liquidado pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira, com base na declaração referida anteriormente e a mesma deverá ser anterior à titulação do ato de aquisição das partes sociais (art.22º n.º 1 CIMT).

Por fim, chegando à fase da cobrança, e focando agora no art.36º do CIMT, terá de se ter em consideração que o imposto deverá ser pago no próprio dia da liquidação ou no 1º

⁴² Fernandes Pires, J. M. (2013). *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*. Coimbra, Almedina. Pág. 257

⁴³ Santos Rocha, A. & Martins Brás, E. J. (2015). *Tributação do Património*. Coimbra, Almedina. Pág.431.

dia útil seguinte, sob pena da mesma ficar sem efeito, correspondendo esta à fase em que é arrecadado o imposto pelo Estado, através do pagamento do mesmo pelo sujeito passivo.

5. Questões práticas

Com o intuito de consolidar tudo o que foi analisado anteriormente, é interessante analisarmos algumas questões práticas da respetiva aplicação das normas de sujeição a IMT.

Em primeiro lugar, poderemos utilizar um exemplo simples, que não levanta muitas dúvidas, mas que servirá para pôr em prática o referenciado anteriormente, relativo aos momentos da vida do imposto.

Uma determinada sociedade por quotas é composta por 4 sócios, A, B, C e D, sendo estes detentores de quotas de 50%, 35%, 10% e 5%, respetivamente, com um ativo de 200.000,00€. No ativo desta mesma sociedade figura um imóvel com o VPT de 120.000,00€ e o mesmo está contabilizado no balanço com o valor de 100.000,00€. A e B são casados entre si sob o regime de comunhão de adquiridos.

O sócio A, a determinada altura, adquire a quota de B, passando, por isso, a deter 85% do capital. Deste modo, estará verificado um facto tributário sujeito a IMT, de acordo com o art.2º n.º 2 d) do CIMT, pois este sócio, por uma aquisição na respetiva sociedade por quotas cujo ativo resulta em mais de 50% por um bem imóvel, passou a deter mais de 75% do capital social.

Deste modo, o sócio A será sujeito passivo de imposto, dado a ser o adquirente da quota (art.4º CIMT). Posto isto terá de ser descoberto o valor tributável, sobre o qual incidirá a taxa. Recorrendo ao art.12º n.º 4 regra 19ª alínea a) do CIMT, sabemos que no caso em concreto o valor tributável será o VPT correspondente à quota que o sócio passou a deter. Assim, o valor tributável será 85% dos 120.000,00€. Efetuando este cálculo, apuramos então que o valor tributável é de 102.000,00€.

Quanto à taxa a aplicar ao valor tributável, segundo o art.17º n.º 1 d) do CIMT, será a taxa de 6,5%. Deste modo, aplicando a taxa devida ao valor tributável, nomeadamente efetuado o seguinte cálculo: $6,5\% \times 102.000,00\text{€}$, o adquirente, o sócio A, teria de efetuar o pagamento de 6.630,00€, referente a IMT.

Entretanto, o mesmo sócio A, adquire a quota do D, de 5%, passando assim a deter 90% do capital social. Neste caso, será novamente sujeito a tributação em sede de IMT, pela nova aquisição. Aqui o que se deverá ter em atenção, é que o mesmo sócio já havia

sido tributado pelos 85% do capital social, sendo que o imposto a pagar neste momento será apenas o respeitante à aquisição de 5% (art.12º n.º 4 regra 19ª alínea b) do CIMT). Deste modo, por esta nova aquisição, o valor de IMT a pagar será somente de 390,00€.

Vejamos ainda uma outra situação, ainda com a mesma sociedade como exemplo. A e B são casados. A adquire a quota de C, passando assim a deter uma quota de 60%. Esta aquisição não preenche os requisitos para a sujeição a IMT uma vez que não adquire pelo menos 75% do capital social nem se reduzem os sócios a dois casados. Contudo, mais tarde, B pretende adquirir a quota de D. Assim sendo, B passaria a deter 40%. Com esta aquisição, podemos concluir que a sociedade passou a ser composta apenas por A e B, os quais são casados entre si sob o regime de comunhão de adquiridos. Deste modo, uma vez que a sociedade detém imóveis que perfazem mais de 50% do capital social e se reduziu a dois sócios casados entre si, haveria sujeição a IMT. Assim sendo, a taxa a aplicar, 6,5%, seria aplicável ao valor total de 120.000,00€, uma vez que estamos perante um casal que detém a totalidade do capital social.

Imaginemos agora que a sociedade por quotas anteriormente mencionada apenas tinha um imóvel que perfazia o total de 20.000,00€ do ativo da sociedade. Perante esta aquisição da parte social A e B, não haveria sujeição a tributação, uma vez que um dos requisitos não estaria preenchido, nomeadamente, a necessidade de o ativo da sociedade resultar em mais de 50% por um bem imóvel, não estando assim perante o facto tributário previsto no art.2º n.º 2 d) do CIMT.

Após a análise destes simples casos práticos, passaremos agora a analisar alguns casos mais específicos.

5.1. A constituição de uma sociedade e a sujeição a IMT

Neste âmbito, poderemos expor uma situação prática, que se encontra numa informação vinculativa⁴⁴. Quanto a isto, temos de lembrar que, para o reconhecimento do direito à informação dos contribuintes, é facultado um procedimento tributário que consiste num pedido de informação vinculativa, cujo objetivo é prestar informações aos contribuintes, de acordo com a lei fiscal, de uma certa situação tributária⁴⁵.

No caso em questão, surge uma sociedade por quotas, proprietária de três imóveis situados em Portugal, cujo capital social se divide em duas quotas, uma de 0,01% e outra de 99,99%, no qual o sócio minoritário pretende ceder a sua quota ao sócio maioritário. Neste sentido, a sociedade pretende que lhe seja prestada informação acerca da possível sujeição a IMT da aquisição da quota pelo sócio maioritário e se sim, qual o valor tributável.

De acordo com o art.2º n.º 2 alínea d) do CIMT, como já vimos anteriormente, o domínio de pelo menos 75% do capital social e a existência de bens imóveis no ativo da sociedade que perfaçam 50% do mesmo, desde que estes não estejam afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial, excluindo a compra e venda de imóveis, será o suficiente para se implicar uma sujeição a IMT.

No entanto, o sócio maioritário já detinha 99,99%, ou seja, o que estará aqui em causa será se, como já tinha mais de 75%, e não foi esta aquisição que o originou, se será sujeito passivo de imposto. Como o sócio maioritário adquiriu a quota de 99,99% no momento da constituição da sociedade, não lhe foi imputado o encargo de IMT por essa detenção, mas agora como está perante uma nova aquisição e cumprirá o requisito de possuir mais de 75% do capital social, e os outros tantos, já será tributado em sede de IMT. Em suma, o facto do sócio maioritário já possuir 99,99% do capital, não altera a norma em questão, sendo irrelevante já deter uma quota superior a 75%, antes do respetivo aumento. Quanto ao valor tributável, segundo a alínea a) da regra 19ª do n.º 4 do art.12º do CIMT, este será o valor total do VPT dos imóveis correspondente à quota maioritária ou o valor total dos

⁴⁴ Processo 2017000999 - IVE n.º 12514, com despacho concordante de 19.10.2017, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira (informação vinculativa). Disponível *online* em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/patrimonio/cimt/Documents/IMT_IV_12514.pdf

⁴⁵ Amorim, J. C., & Anjos Azevedo, P. (2018). *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. Vila Nova de Gaia, Calendário de Letras. Pág.73

imóveis, que consta no balanço, se for maior. Aqui, como o sócio maioritário passou a deter 100% do capital social, a taxa recairá sobre o VPT total dos bens imóveis ou sobre o valor do balanço total.

Assim, conseguimos obter uma resposta para as questões levantadas pelos contribuintes relativa a se, no momento da constituição de uma sociedade com bens imóveis, o sócio que detenha pelo menos 75% do capital social, será sujeito passivo de imposto. Relativamente a esta situação, a Circular 15/2002 de 28/05, a qual se considera que se mantém aplicável mesmo após a reforma da tributação do património⁴⁶, vem dizer-nos que “se no ato de constituição de uma sociedade que possua bens imóveis, algum dos sócios ficar a dispor de, pelo menos, 75% do seu capital social, não será devida sisa por esse facto”⁴⁷. Ainda sobre este assunto, António Santos Rocha e Eduardo José Martins Brás defendem que o mesmo será compreensível uma vez que a norma se encontra construída de modo a levar a essa conclusão, dado que nos diz “e quando por aquela aquisição”, ou seja, também por essa expressão se poderá concluir que não se aplica aquando da constituição de sociedades, pois incita a entender que só assim será quando for uma aquisição ou outro facto e não quando seja uma constituição⁴⁸.

⁴⁶ Pelo facto de que, se o legislador manteve a norma em semelhança à que constava no CIMSISDD, pretendeu manter as regras de tributação destas aquisições e, portanto, continuará a ser aplicável o entendimento da circular em questão.

⁴⁷ Processo 2017000999 - IVE n.º 12514, com despacho concordante de 19.10.2017, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira (informação vinculativa). Disponível *online* em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/patrimonio/cimt/Documents/IMT_IV_12514.pdf

⁴⁸ Santos Rocha, A. & Martins Brás, E. J. (2015). *Tributação do Património*. Coimbra, Almedina. Pág.367.

5.2. A transformação de uma sociedade anónima detentora de imóveis em sociedade unipessoal por quotas

De momento iremos analisar uma outra informação vinculativa, nomeadamente do Processo 2018000336 – IVE n.º 13457⁴⁹, em que uma sociedade anónima que detém 5 frações autónomas, tenciona transformar a sociedade em sociedade unipessoal por quotas, mantendo-se o único acionista, pretendendo que lhe sejam prestados esclarecimentos relativos à sujeição deste ato a tributação em sede de IMT.

Tal como dispõe o art. 130º e seguintes do CSC, as sociedades comerciais constituídas segundo um dos tipos enumerados no art. 1º n.º 2 do CSC⁵⁰, poderão adotar depois um outro desses tipos. Esta transformação não origina a dissolução da sociedade anterior nem a constituição de uma nova sociedade, sendo que apenas se converte o tipo de sociedade noutro tipo legal de sociedade⁵¹. Assim, seria este o recurso que iria utilizar a sociedade anónima mencionada anteriormente, convertendo-se em sociedade unipessoal por quotas.

Voltando para o cerne da questão em causa, iremos supor que os imóveis que a sociedade detém perfazem mais de 50% do valor do ativo da sociedade e que os mesmos se situam em território nacional e não se encontram afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial, pelo que se coloca então a questão de se iremos estar perante um facto sujeito a IMT aquando a transformação da sociedade.

Apesar de estarmos perante uma sociedade que detém imóveis e um único sócio com uma parte social superior a 75%, não estamos perante nenhuma aquisição ou amortização, nem tão pouco perante a alteração da composição societária. Estamos somente perante uma alteração do tipo societário. O que aqui levanta dúvidas é a expressão utilizada pelo legislador relativa a “quaisquer outros factos”. Contudo, a AT entende que esta expressão pretende englobar os factos dos quais resulte uma posição de domínio da sociedade que

⁴⁹ Processo 2018000336 – IVE n.º 13457 com despacho concordante de 20.03.2018, da Diretora de Serviços da DSIMT, por subdelegação da Subdiretora-Geral da Área de Gestão Tributária – Património. (informação vinculativa). Disponível *online* em: http://www.taxfile.pt/file_bank/news1718_3_1.pdf

⁵⁰ Art. 1º n.º 2 do CSC - São sociedades comerciais aquelas que tenham por objeto a prática de atos de comércio e adotem o tipo de sociedade em nome coletivo, de sociedade por quotas, de sociedade anónima, de sociedade em comandita simples ou de sociedade em comandita por ações.

⁵¹ Araújo Correia, R. (2021). A transformação de uma sociedade anónima detentora de imóveis em sociedade por quotas constitui um facto tributário sujeito a IMT? Disponível *online* em: <https://informador.pt/artigo/a-transformacao-de-uma-sociedade-anonima-detentora-de-imoveis-em-sociedade-por-quotas-constitui-um-facto-tributario-sujeito-a-imt/>

atinga ou ultrapasse os 75% e, no caso em concreto, uma vez que se mantém a proporção de capital detida após a transformação, a mesma não estará sujeita a IMT.

Podemos assim concluir que perante uma transformação societária de uma sociedade que preencha os requisitos que se encontram plasmados no art. 2º n.º 2 alínea d) do CIMT, a mesma não será considerada como um facto tributário em sede de IMT.

5.3. A doação de quota numa sociedade por quotas, detentora de imóveis, entre mãe e filho

Incidindo agora o nosso estudo sobre a informação vinculativa referente ao Processo 2018001304 – IVE n.º 14337⁵², será o momento de analisarmos se a doação de uma quota de uma sociedade estará sujeita a IMT.

O caso em concreto refere-se a uma sociedade por quotas que é composta por 6 quotas, das quais 5, que perfazem um total de 73%, pertencem ao requerente e a outra quota, que corresponde a 27% do capital social, pertence à mãe do mesmo. A sociedade em questão tem diversos imóveis no seu ativo. Contudo, a mãe do requerente pretende doar ao seu filho a quota que detém no total de 27%, pelo que o mesmo passará a dispor da totalidade das quotas da sociedade, pretendendo-se saber se esta doação originará a sujeição a IMT.

Como vimos ao longo de todo este projeto, o IMT tributa as transmissões a título oneroso do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis sitos no território nacional. Além disso, o legislador prevê ainda no CIMT uma extensão do conceito de transmissão a determinados factos que se assemelham a uma transmissão do direito de propriedade no seu resultado.

No caso em apreço, estamos perante uma doação que, segundo consta no art. 940º do CC⁵³ é um contrato pelo qual uma pessoa dispõe gratuitamente de uma coisa ou de um direito. Assim sendo, não vemos aqui concretizado o carácter oneroso que caracteriza os factos tributários sujeitos a IMT, pelo que é desde logo afastada a possível sujeição a este imposto, não sendo mais necessário analisar os restantes requisitos. Além disso, é importante também referir que, segundo dispõe o art. 1º n.º 3 da alínea c) do CIS, a doação encontra-se consagrada como uma transmissão gratuita sujeita a Imposto do Selo, mesmo que no caso em concreto estejamos perante uma isenção ao abrigo da alínea e) do art. 6º do CIS.

⁵² Processo: 2018001304 - IVE n.º 14337, com despacho concordante de 28.09.2018, da Diretora de Serviços da DSIMT, por subdelegação da Subdiretora-Geral da Área de Gestão Tributária – Património. (informação vinculativa). Disponível *online* em: http://www.taxfile.pt/file_bank/news4118_3_1.pdf

⁵³ Artigo 940.º do CC - (Noção)

1. Doação é o contrato pelo qual uma pessoa, por espírito de liberalidade e à custa do seu património, dispõe gratuitamente de uma coisa ou de um direito, ou assume uma obrigação, em benefício do outro contraente.
2. Não há doação na renúncia a direitos e no repúdio de herança ou legado, nem tão-pouco nos donativos conformes aos usos sociais.

6. A solicitadoria e a responsabilidade fiscal

A introdução do Decreto-Lei n.º 116/2008, de 4 de julho, no ordenamento jurídico português, instituiu a possibilidade da titulação de atos relativos a imóveis sujeitos a registo através de documento particular autenticado. Assim sendo, e como nos diz Fernanda Pereira, este diploma não se limitou a atribuir novas competências à administração pública, nomeadamente às conservatórias de registo predial, comercial ou civil, atribuindo assim competências aos advogados, solicitadores e câmaras de comércio e indústria⁵⁴. Deste modo, as escrituras públicas passaram a ser facultativas e às entidades referidas anteriormente foi dado o poder de realizar a maior parte dos atos notariais. Segundo consta no art.22º do Decreto-Lei anteriormente referido, sem prejuízo do que a lei dispuser em contrário, passaram a ser válidos, se celebrados por escritura pública ou documento particular autenticado, os seguintes atos:

- a) Os atos que importem reconhecimento, constituição, aquisição, modificação, divisão ou extinção dos direitos de propriedade, usufruto, uso e habitação, superfície ou servidão sobre coisas imóveis;
- b) Os atos de constituição, alteração e distrate de consignação de rendimentos e de fixação ou alteração de prestações mensais de alimentos, quando onerem coisas imóveis;
- c) Os atos de alienação, repúdio e renúncia de herança ou legado, de que façam parte coisas imóveis;
- d) Os atos de constituição e liquidação de sociedades civis, se esta for a forma exigida para a transmissão dos bens com que os sócios entram para a sociedade;
- e) Os atos de constituição e de modificação de hipotecas, a cessão destas ou do grau de prioridade do seu registo e a cessão ou penhor de créditos hipotecários;
- f) As divisões de coisa comum e as partilhas de patrimónios hereditários, societários ou outros patrimónios comuns de que façam parte coisas imóveis;
- g) Todos os demais atos que importem reconhecimento, constituição, aquisição, modificação, divisão ou extinção dos direitos de propriedade, usufruto, uso e habitação, superfície ou servidão sobre imóveis, para os quais a lei não preveja forma especial.

Deste modo, podemos dizer que estes são os atos que passaram a estar também na competência dos solicitadores e advogados.

⁵⁴ Pereira, F. (2019). *A titulação dos negócios – aspetos jurídicos, fiscais e registais*. Porto, Librum Editora. Pág. 58.

Pela análise dos atos anteriormente descritos, podemos concluir que estamos perante atos sujeitos a registo, de acordo com o Código do Registo Predial, pelo que não bastará a titulação do documento particular, incidindo a principal obrigação do titular, na obrigação de efetuar o registo, ao abrigo do disposto no art. 8º - B do Código do Registo Predial⁵⁵.

Por outro lado, surge uma outra obrigação inerente à titulação, a qual se encontra prevista no art.72º n.º 1 do Código do Registo Predial, o qual nos diz que “nenhum ato sujeito a encargos de natureza fiscal pode ser definitivamente registado sem que se mostrem pagos ou assegurados os direitos do fisco”.

Surge assim aqui a importância do entendimento claro e objetivo do sistema fiscal, relativamente à incidência dos impostos, no que diz respeito à titulação de atos jurídicos, uma vez que, enquanto titulares, estão sujeitos à obrigação de cooperação na fiscalização do cumprimento de obrigações fiscais.

No âmbito desta obrigatoriedade de cooperação na fiscalização do cumprimento de obrigações fiscais, surge o art. 49º n.º 1 do CIMT que nos diz que “quando seja devido IMT, os notários e outros funcionários ou entidades que desempenhem funções notariais, bem como as entidades e profissionais com competência para autenticar documentos particulares ou reconhecer assinaturas em documentos particulares que titulem atos ou contratos sujeitos a registo predial, não podem lavrar as escrituras, quaisquer outros instrumentos notariais ou documentos particulares ou autenticar documentos particulares

⁵⁵ Artigo 8.º-B do CRP - Sujeitos da obrigação de registar

1 - Salvo o disposto no n.º 3, devem promover o registo dos factos obrigatoriamente a ele sujeitos as entidades que celebrem a escritura pública, autenticarem os documentos particulares ou reconheçam as assinaturas neles apostas ou, quando tais entidades não intervenham, os sujeitos ativos do facto sujeito a registo.

2 - [Revogado].

3 - Estão ainda obrigados a promover o registo:

a) Os tribunais no que respeita às ações, às decisões e a outros procedimentos e providências ou atos judiciais;

b) O Ministério Público, no que respeita às apreensões em processo penal que tenha autorizado, ordenado ou validado, e quando, em processo de inventário, for adjudicado a incapaz ou ausente em parte incerta qualquer direito sobre imóveis;

c) Os agentes de execução, ou o oficial de justiça que realize diligências próprias do agente de execução, quanto ao registo das penhoras, e os administradores judiciais, quanto ao registo da declaração de insolvência.

4 - [Revogado].

5 - A obrigação de pedir o registo cessa no caso de este se mostrar promovido por qualquer outra entidade que tenha legitimidade.

6 - [Revogado].

7 - [Revogado].

que operem transmissões de bens imóveis nem proceder ao reconhecimento de assinaturas nos contratos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 2.º, sem que lhes seja apresentado o extrato da declaração referida no artigo 19.º⁵⁶ acompanhada do correspondente comprovativo da cobrança, que arquivarão, disso fazendo menção no documento a que respeitam, sempre que a liquidação deva preceder a transmissão.”.

Face ao exposto, e aplicando ao caso em apreço, nomeadamente a tributação das aquisições de partes sociais, a Circular 15/2002 de 28/05 alerta para a necessária menção no título de aquisição das partes sociais de se a sociedade tem imóveis ou não. Assim sendo, os titulares terão de “obter dos interessados a informação correspondente e fazer a respetiva menção no título, de que no património da sociedade não se compreendem bens imóveis, se for o caso ou mandar liquidar o IMT, no caso afirmativo⁵⁷”. Apesar de não existir uma disposição legal que o exija expressamente, alguns autores defendem que é importante constar no título que os outorgantes declararam que não existe imóveis para a responsabilização das partes e para a prova de cumprimento do titular da obrigação de se assegurar da prévia liquidação e pagamento dos impostos, quando devidos⁵⁸.

Deste modo, é extremamente necessária a perfeita compreensão da lei fiscal, de modo a dar cumprimento a todas as obrigações a ela inerentes como profissional de Solicitadoria. Neste ponto assenta uma das razões principais da pertinência deste Projeto Avançado, no âmbito do Mestrado em Solicitadoria, uma vez que servirá para um esclarecimento de um dos factos tributários que se encontra sujeito a IMT e que levanta algumas dúvidas na sua tributação, havendo aqui o objetivo de as clarificar, para um contributo para um melhor exercício da profissão.

⁵⁶ Artigo 19.º do CIMT - Iniciativa da liquidação

1 - A liquidação do IMT é de iniciativa dos interessados, para cujo efeito devem apresentar, em qualquer serviço de finanças ou por meios eletrónicos, uma declaração de modelo oficial devidamente preenchida.

2 - A liquidação é promovida oficiosamente pelos serviços de finanças que forem competentes e sempre que os interessados não tomem a iniciativa de o fazer dentro dos prazos legais, bem como quando houver lugar a qualquer liquidação adicional, sem prejuízo dos juros compensatórios a que haja lugar e da penalidade que ao caso couber.

3 - A declaração prevista no n.º 1 deve também ser apresentada, em qualquer serviço de finanças ou por meios eletrónicos, antes do acto ou facto translativo dos bens, nas situações de isenção.

⁵⁷ Lopes de Figueiredo, D. M. (2015). *A titulação de Negócios Jurídicos sobre Imóveis*. Coimbra, Almedina. Pág. 348.

⁵⁸ Santos Rocha, A. & Martins Brás, E. J. (2015). *Tributação do Património*. Coimbra, Almedina. Pág.367.

Conclusão

Terminado o nosso contributo, podemos afirmar que a tributação em sede de IMT das aquisições de partes sociais é um facto sujeito a imposto já anterior à sisa, que demonstra uma significativa aplicabilidade, uma vez que as aquisições de partes sociais eram um mecanismo, muito utilizado, de adquirir poderes sobre os imóveis com o intuito de se evitar o pagamento de imposto devido pela transmissão do direito de propriedade.

A inclusão desta norma demonstra o cuidado que o legislador tem em pôr termo a meios que possam originar fraudes e evasão fiscal, demonstrando-se aqui a obrigação do Estado de combater estas ilicitudes, uma vez que as mesmas prejudicam a economia e a vida em sociedade. Aliás, no CIMT está bem presente a pretensão de o fazer, uma vez que, para além da aquisição de partes sociais, são ficcionados muitos outros factos com este mesmo objetivo de evitar que se detenham poderes sobre imóveis, sem pagamento de imposto.

Podemos afirmar que o legislador demonstrou com a reforma da tributação do património o objetivo de colocar um fim a possíveis lacunas legais, sempre com o foco principal de combater a fraude e a evasão fiscal.

No entanto, concluímos que até 2020 havia uma falha neste combate à evasão fiscal pela exclusão das sociedades anónimas da respetiva aplicação da norma, pelo que ainda existia uma possibilidade de contornar os impostos devidos quando se trata deste tipo societário. Esta falta de aplicabilidade viu o seu fim com a aprovação do Orçamento do Estado para 2021, que propôs uma nova sujeição a IMT a estas sociedades. Em nosso parecer, esta é uma norma bem pretendida uma vez que, se o principal objetivo é contornar situações de evasão fiscal, não deverá ocorrer a exclusão das sociedades anónimas desta norma, pois uma situação que se verificava recorrentemente era a conversão de uma sociedade por quotas em sociedade anónima, traduzindo-se num método de contorno do imposto.

Além do mais, através do presente estudo, foi-nos possível assimilar a importância do entendimento claro e objetivo dos factos que se encontram sujeitos a IMT, no que diz respeito à titulação de atos jurídicos, uma vez que, no exercício da solicitadoria, como titulares, estaremos sujeitos à obrigação de cooperação na fiscalização do cumprimento de obrigações fiscais.

Face ao exposto, foram analisados vários aspetos relativos ao sistema fiscal português, em específico, do IMT, o que se demonstra como bastante útil no âmbito do Mestrado em Solicitadoria, tendo assim sido possível abordar várias questões que estão associadas à tributação das aquisições de partes sociais em sede de IMT, contribuindo ainda para o enriquecimento desta matéria.

Em suma, a tributação das aquisições de partes sociais é um facto sujeito a tributação em sede de IMT à qual se deverá dar a máxima importância, uma vez que é o espelho do esforço em eliminar as injustiças e reforçar a equidade, sendo assim preservado o tão importante princípio da igualdade previsto na Constituição da República Portuguesa.

Doutrina Administrativa

- Circular n.º 15/2002 de 28 de maio emitida pela Direção de Serviços dos Impostos do Selo e das Transmissões do Património. Disponível *online* em: https://www.irn.mj.pt/IRN/sections/irn/legislacao/publicacao-de-brn/docs-brn/2002/brn-7-de-2002/downloadFile/attachedFile_4_f0/imposto_sisa.pdf?nocache=1207762952.06
- Processo 2017000999 - IVE n.º 12514, com despacho concordante de 19.10.2017, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira (informação vinculativa). Disponível *online* em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/patrimonio/cimt/Documents/IMT_IV_12514.pdf
- Processo 2018000336 – IVE n.º 13457 com despacho concordante de 20.03.2018, da Diretora de Serviços da DSIMT, por subdelegação da Subdiretora-Geral da Área de Gestão Tributária – Património. (informação vinculativa). Disponível *online* em: http://www.taxfile.pt/file_bank/news1718_3_1.pdf
- Processo: 2018001304 - IVE n.º 14337, com despacho concordante de 28.09.2018, da Diretora de Serviços da DSIMT, por subdelegação da Subdiretora-Geral da Área de Gestão Tributária – Património. (informação vinculativa). Disponível *online* em: http://www.taxfile.pt/file_bank/news4118_3_1.pdf

Legislação

- Decreto de 10 de abril de 1976 – aprova a Constituição da República Portuguesa;
- Decreto-Lei n.º 47344/66, de 25 de novembro - aprova o Código Civil;
- Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro - aprova a Lei Geral Tributária;
- Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro - aprova o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis e o Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis;
- Decreto-Lei n.º 308/91, de 17 de agosto – altera a designação do Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações para Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações;
- Decreto-Lei n.º 41969, de 24 de novembro de 1958 – aprova o Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações;
- Decreto-Lei n.º 262/86 de 02 de setembro – aprova o Código das Sociedades Comerciais;
- Decreto-Lei n.º 116/2008, de 04 de julho – adota medidas de simplificação, desmaterialização e eliminação de atos e procedimentos no âmbito do registo predial e atos conexos;
- Decreto-Lei n.º 224/84, de 06 de julho – aprova o Código do Registo Predial.
- Lei n.º 75-B/2020 de 31 de dezembro – aprova o Orçamento do Estado para 2021;
- Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março – aprova o Orçamento do Estado para 2016;
- Lei n.º 150/99, de 11 de setembro – aprova o Código do Imposto do Selo;
- Lei n.º 89/2017, de 21 de agosto – aprova o Regime Jurídico do Registo Central do Beneficiário Efetivo.

Referências bibliográficas

- Amorim, J. C. & Anjos Azevedo, P. (2020). *Lições de Direito Fiscal*. Primeira Edição.
- Amorim, J. C. & Anjos Azevedo, P. (2018). *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. Vila Nova de Gaia, Calendário de Letras.
- Anjos Azevedo, P. & Magalhães, P.S. (2019). As Procurações Irrevogáveis como facto gerador de IMT. Disponível *online* em: https://www.informador.pt/artigos/F1FC.0151/As-Procura%C3%A7%C3%B5es-Irrevog%C3%A1veis-como-facto-gerador-de-IMT#fn728_2
- Araújo Correia, R. (2021). A transformação de uma sociedade anónima detentora de imóveis em sociedade por quotas constitui um facto tributário sujeito a IMT? Disponível *online* em: <https://informador.pt/artigo/a-transformacao-de-uma-sociedade-anonima-detentora-de-imoveis-em-sociedade-por-quotas-constitui-um-facto-tributario-sujeito-a-imt/>
- Casalta Nabais, J. (2017). *Direito Fiscal*. Coimbra, Almedina.
- Coutinho de Abreu, J. M. (2009). *Curso de Direito Comercial, Vol. II, Das Sociedades*. Coimbra, Almedina.
- Fernandes Ferreira, R. (2020). O.E. 2021: Propostas fiscais. Disponível *online* em: <https://www.informador.pt/artigos/F192.0155/O-E-2021-Propostas-fiscais>
- Fernandes Pires, J. M. (2013). *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*. Coimbra, Almedina.
- Lopes de Figueiredo, D. M. (2015). *A titulação de Negócios Jurídicos sobre Imóveis*. Coimbra, Almedina.
- Matias, H. (2018). Imóveis: as razões para o diferente tratamento entre Lda e SA. Disponível *online* em: <https://easytax.jornaleconomico.pt/imoveis-as-razoes-para-o-diferente-tratamento-entre-lda-e-sa>
- Moreira Guerreiro, A. C. (1960). A sisa e as aquisições de quotas ou partes sociais nas sociedades comerciais. *Revista de Contabilidade e Comércio*. Vol. XXVII, n.º 110, 183-186.
- Palma Borges, R. (2017). A transmissão de quotas em sociedades imobiliárias e o IMT. Disponível *online* em: <https://outofthebox.pt/a-transmissao-de-quotas-em-sociedades-imobiliarias-e-o-imt/>

- Pereira, F. (2019). *A titulação dos negócios – aspetos jurídicos, fiscais e registais*. Porto, Librum Editora.
- Rosa, T. (2020). IMT na aquisição de partes sociais de sociedades anónimas. Disponível *online* em: <https://jornaleconomico.sapo.pt/noticias/imt-na-aquisicao-de-partes-sociais-de-sociedades-anonimas-663300>
- Santos Rocha, A. & Martins Brás, E. J. (2015). *Tributação do Património*. Coimbra, Almedina.
- Teixeira, G. (2021). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra, Almedina.